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

14 ta' Ottubru 2021 *

"Rinviju għal deċiżjoni preliminari – Taxxa fuq il-valur miżjud (VAT) – Direttiva 2006/112/KE – Artikolu 167, Artikolu 168(a), Artikolu 250 u Artikolu 252 – Tnaqqis tat-taxxa tal-input imħallsa – Proprjetà immobbli – Kamra bħala uffiċċju – Installazzjoni fotovoltajka – Deċiżjoni ta' assenjazzjoni li tagħti dritt għal tnaqqis – Komunikazzjoni tad-deċiżjoni ta' assenjazzjoni – Terminu ta' dekadenza għall-eżerċizzju ta' dritt għal tnaqqis – Preżunzjoni ta' assenjazzjoni għall-patrimonju privat tal-persuna taxxabbli fl-assenza ta' komunikazzjoni tad-deċiżjoni ta' assenjazzjoni – Prinċipju ta' newtralità – Prinċipju ta' ċertezza legali – Prinċipji ta' ekwivalenza u ta' proporzjonalità"

Fil-Kawżi magħquda C-45/20 u C-46/20,

li għandhom bħala suġġett talbiet għal deċiżjoni preliminari skont l-Artikolu 267 TFUE, imressqa mill-Bundesfinanzhof (il-Qorti Federali tal-Finanzi, il-Ġermanja), permezz ta' deċiżjonijiet tat-18 ta' Settembru 2019, li waslu fil-Qorti tal-Ġustizzja fid-29 ta' Jannar 2020, fil-proċeduri

E

vs

Finanzamt N (C-45/20),

u

Z

vs

Finanzamt G (C-46/20),

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

komposta minn A. Prechal (Relatriċi), Presidenta tat-Tieni Awla, li qiegħda taġixxi bħala President tat-Tmien Awla, J. Passer u N. Wahl, Imħallfin,

Avukat Ġenerali: E. Tanchev,

Reġistratur: A. Calot Escobar,

* Lingwa tal-kawża: il-Ġermaniż.

wara li rat il-proċedura bil-miktub,

wara li kkunsidrat l-osservazzjonijiet ippreżentati:

– għal E, minn H. Weiss, Rechtsanwalt,

– għal Finanzamt N, minn B. Krimmel, bħala aġent,

– għall-Gvern Ġermaniż, minn J. Möller, S. Eisenberg u S Heimerl, bħala aġenti,

– għall-Kummissjoni Ewropea, minn J. Jokubauskaitė u R. Pethke, bħala aġenti,

wara li semgħet il-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali, ippreżentati fis-seduta tal-20 ta' Mejju 2021,

tagħti l-preżenti

Sentenza

1 It-talbiet għal deċiżjoni preliminari jirrigwardaw l-interpretazzjoni tal-Artikolu 167 u tal-Artikolu 168(a) 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), kif emendata bid-Direttiva tal-Kunsill 2009/162/UE tat-22 ta' Diċembru 2009 (ĠU 2010, L 10, p. 14, iktar 'il quddiem id-"Direttiva dwar il-VAT").

2 Dawn it-talbiet tressqu fil-kuntest ta' żewġ kawżi bejn, fil-Kawża C-45/20, E u l-Finanzamt N (l-Uffiċċju tat-Taxxa ta' N, il-Ġermanja) u, fil-Kawża C-46/20, Z u l-Finanzamt G (l-Uffiċċju tat-Taxxa ta' G, il-Ġermanja) dwar iċ-ċaħda, minn dawn l-amministrazzjonijiet fiskali, ta' tnaqqis tat-taxxa fuq il-valur miżjud (VAT) imwettaq minn E u minn Z minħabba l-assenza ta' intervent ta' deċiżjoni ta' allokazzjoni identifikabbli mill-amministrazzjoni fiskali qabel l-iskadenza tat-terminu legali għall-preżentata tad-dikjarazzjoni annwali tat-taxxa fuq id-dħul mill-bejgħ.

Il-kuntest ġuridiku

Id-dritt tal-Unjoni

3 Skont l-Artikolu 2(1) tad-Direttiva dwar il-VAT:

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

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

[…]

(ċ) il-provvista ta' servizzi bi ħlas fit-territorju ta' Stat Membru minn persuna taxxabbli li taġixxi bħala tali;

[…]"

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

"'Persuna taxxabbli' għandha tfisser kull persuna li, b'mod indipendenti, twettaq fi kwalunkwe post kwalunkwe attività ekonomika, ikun x'ikun l-iskop jew ir-riżultati ta' dik l-attività.

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

5 L-Artikolu 63 tal-imsemmija direttiva jiddisponi:

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

6 Skont l-Artikolu 167 tal-istess direttiva, id-"[d]ritt ta' tnaqqis iseħħ fil-ħin meta t-taxxa mnaqqsa tiġi imposta."

7 L-Artikolu 168 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 taxxabli oħra;

[…]"

8 L-Artikolu 168a ta' din id-direttiva jiddisponi:

"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.

2. L-Istati Membri jistgħu japplikaw ukoll il-paragrafu 1 fir-rigward tal-VAT fuq l-infiq relatat ma' oġġetti oħrajn li jifformaw parti mill-assi kummerċjali, kif dawn jispeċifikaw."

9 L-ewwel paragrafu tal-Artikolu 179 tal-imsemmija direttiva huwa fformulat kif ġej:

"Il-persuna taxxabbli għandha teffettwa t-tnaqqis billi tnaqqas mill-ammont totali tal-VAT dovuta għal perijodu partikolari ta' taxxa l-ammont totali ta' VAT li fir-rigward tagħha, matul l-istess perijodu, id-dritt li tnaqqas irriżulta u hu eżerċitat skont l-Artikolu 178."

10 Skont l-Artikoli 180 u 182 tal-istess direttiva, l-Istati Membri jistgħu jawtorizzaw persuna taxxabbli li tagħmel tnaqqis li ma jkunx sar konformement mal-Artikoli 178 u 179 tagħha. F'dan il-każ, għandhom jiddeterminaw il-kundizzjonijiet u l-modalitajiet tagħhom.

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

"Kull persuna taxxabbli għandha tippreżżenta 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."

12 L-Artikolu 252 ta' din id-direttiva jiddisponi:

"1. Id-denunzja tal-VAT għandha tiġi ppreżentata sa terminu perentorju li jkun stabbilit mill-Istati Membri. Dak it-terminu perentorju m'għandux ikun ta' aktar minn xahrejn mill-aħħar ta' kull perijodu fiskali.

2. Il-perijodu fiskali għandu jkun stabbilit minn kull Stat Membru f'xahar, f'xahrejn jew f'tliet xhur.

L-Istati Membri jistgħu, madankollu, jistabbilixxu perijodi fiskali differenti sakemm dawn ma jaqbżux sena."

13 L-Artikolu 261(1) tal-imsemmija direttiva huwa fformulat kif ġej:

"L-Istati Membri jistgħu jeħtieġu li persuna taxxabbli tippreżenta denunzja li turi l-partikolarijiet kollha speċifikati fl-Artikoli 250 u 251 fir-rigward tat-transazzjonijiet kollha magħmula matul is-sena ta' qabel. Dik id-denunzja għandha tipprovdi l-informazzjoni kollha meħtieġa għal kwalunkwe aġġustament."

14 Skont l-Artikolu 273 tal-istess direttiva:

"L-Istati Membri jistgħu jimponu obbligi oħrajn li jidhrulhom meħtieġa biex jiżguraw il-ġbir korrett ta' VAT u biex ma ssirx frodi, soġġett għall-ħtieġa ta' trattament indaqs bejn transazzjonijiet domestiċi u transazzjonijiet li jsiru bejn Stati Membri minn persuni taxxabbli u sakemm dawn l-obbligi, fin-negozju bejn Stati Membri, ma jagħtux lok għal formalitajiet konnessi mal-qsim ta' fruntieri.

L-għażla skond l-ewwel paragrafu ma tistax tintuża biex timponi obbligi tal-fatturazzjoni addizzjonali aktar minn dawk stabbiliti fil-Kapitolu 3."

Id-dritt Ġermaniż

15 L-Artikolu 15, intitolat "Tnaqqis tat-taxxa tal-input imħallsa", tal-Umsatzsteuergesetz (il-Liġi dwar it-Taxxa fuq id-Dħul mill-Bejgħ) tal-21 ta' Frar 2005 (BGBl. 2005 I, p. 386), fil-verżjoni tagħha applikabbli għat-tilwim fil-kawża prinċipali (iktar 'il quddiem il-"UStG"), huwa fformulat kif ġej:

"(1) 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. […]

[…]

Il-kunsinna, l-importazzjoni jew l-akkwist intra-Komunitarju ta' oġġett li imprenditur juża fin-negozju tiegħu f'perċentwali ta' inqas minn 10 % ma għandhomx jitqiesu li saru għan-negozju tiegħu.

[…]

(1b) Meta l-imprenditur juża proprjetà immobbli kemm għall-finijiet tal-attivitajiet tal-impriża tiegħu kif ukoll għal finijiet differenti minn dawk tal-impriża tiegħu, jew għall-użu privat tal-persunal tiegħu, it-taxxa fuq il-kunsinni, l-importazzjoni jew l-akkwist intra-Komunitarju kif ukoll fuq il-provvisti l-oħra kollha marbuta ma' din il-proprjetà immobbli ma tistax titnaqqas sa fejn din ma hijiex marbuta mal-użu tal-imsemmija proprjetà immobbli għall-finijiet tal-attivitajiet tal-impriża. […]"

16 L-Artikolu 18, intitolat "Proċedura ta' tassazzjoni", ta' din il-liġi jipprevedi, fil-paragrafu 3 tiegħu:

"In-negozjant għandu jittrasferixxi […] għas-sena ċivili jew għal perijodu taxxabbli iqsar, dikjarazzjoni tat-taxxa li fiha huwa nnifsu jikkalkola, f'konformità mal-Artikolu 16(1) sa (4) u l-Artikolu 17, it-taxxa pagabbli jew l-eċċess li jirriżulta favurih (dikjarazzjoni tat-taxxa). […]"

17 L-Artikolu 149, intitolat "Preżentata tad-dikjarazzjonijiet fiskali", tal-Abgabenordnung (il-Kodiċi Fiskali, BGBl. 2002 I, p. 3866), fil-verżjoni tiegħu applikabbli għat-tilwim fil-kawżi prinċipali (iktar 'il quddiem "AO", jiddisponi:

"(1) Il-liġijiet fiskali jiddeterminaw liema huma l-persuni li huma obbligati jippreżentaw dikjarazzjoni fiskali. […]

(2) 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. […]"

Il-kawżi prinċipali u d-domandi preliminari

18 Il-fatti relatati mal-Kawża C-45/20 jistgħu jinġabru fil-qosor kif ġej. E jopera impriża ta' installazzjoni ta' scaffolding. Matul is-sena 2014, huwa inkariga lil uffiċċju ta' periti bil-ħolqien ta' pjanti ta' kostruzzjoni ta' dar waħda tal-familja. Dawn il-pjanti kienu jindikaw li d-dar kien ser

ikollha żona ta' superfiċji totali ta' 149.75 m^2 u kien sre ikollha, fis-sular ta' isfel, kamra kklassifikata bħala "uffiċċju", b'żona ta' superfiċji ta' 16,57 m^2. Il-fatturi dwar il-kostruzzjoni tal-imsemmija dar ġew stabbiliti bejn ix-xahar ta' Ottubru 2014 u x-xahar ta' Novembru 2015.

19 Fid-dikjarazzjoni annwali tiegħu dwar it-taxxa fuq id-dħul mill-bejgħ għas-sena 2015, li waslet għand l-Uffiċċju tat-Taxxa ta' N fit-28 ta' Settembru 2016, E, għall-ewwel darba, invoka dritt għal tnaqqis tat-taxxi tal-input imħallsa għall-kostruzzjoni ta' dan l-uffiċċju. Wara kontroll fiskali, l-Uffiċċju tat-Taxxa ta' N irrifjuta dan it-tnaqqis. L-ilment ta' E kontra dan ir-rifjut u r-rikors tiegħu quddiem is-Sächsisches Finanzgericht (il-Qorti tal-Finanzi ta' Sachsen, il-Ġermanja) kontra d-deċiżjoni meħuda wara dan l-ilment ġew miċħuda. Din il-qorti mmotivat id-deċiżjoni tagħha billi indikat, essenzjalment, li l-użu tal-proprjetà kkonċernata għall-patrimonju tal-impriża seħħ wara l-31 ta' Mejju 2016, data tal-iskadenza tat-terminu għall-preżentata tad-dikjarazzjoni annwali dwar it-taxxa fuq id-dħul mill-bejgħ għas-sena 2015, skont l-Artikolu 149(2) tal-AO.

20 Fir-rigward tal-fatti relatati mal-Kawża C-46/20, għandu jingħad dan li ġej. Matul is-sena 2014, Z akkwista installazzjoni fotovoltajka li l-produzzjoni tal-elettriku tagħha kienet parzjalment użata għall-konsum proprju tiegħu u parzjalment mibjugħa mill-ġdid lil fornitur tal-enerġija. Il-kuntratt ta' xiri mill-ġdid tal-elettriku konkluż fl-istess sena bejn Z u dan il-fornitur kien jipprevedi remunerazzjoni li magħha kienet tiżdied it-taxxa fuq id-dħul mill-bejgħ. Fid-29 ta' Frar 2016, Z bagħat lill-Uffiċċju tat-Taxxa ta' G dikjarazzjoni dwar it-taxxa fuq id-dħul mill-bejgħ għas-sena 2014. F'din id-dikjarazzjoni, Z naqqas, għall-ewwel darba, ammonti li essenzjalment kienu jikkonċernaw it-taxxa tal-input imħallsa, li kienu jidhru fuq fattura ddatata l-11 ta' Settembru 2014 għall-provvista u l-istabbiliment tal-installazzjoni fotovoltajka tiegħu. Wara dan il-kontroll fiskali, l-Uffiċċju tat-Taxxa ta' G irrifjuta dan it-tnaqqis għar-raġuni li Z ma kienx ħa deċiżjoni ta' assenjazzjoni ta' din il-proprjetà għall-patrimonju tal-impriża tiegħu tal-31 ta' Mejju 2015, data tal-iskadenza tat-terminu għall-preżentata tad-dikjarazzjoni annwali dwar it-taxxa fuq id-dħul mill-bejgħ, stabbilita mill-Artikolu 149(2) tal-AO. L-ilment ta' Z kontra dan ir-rifjut u r-rikors tiegħu quddiem il-Finanzgericht Baden-Württemberg (il-Qorti tal-Finanzi ta' Baden-Württemberg, il-Ġermanja) kontra d-deċiżjoni meħuda wara l-ilment tiegħu ġew miċħuda.

21 E u Z ippreżentaw appell rispettiv għal "Reviżjoni" quddiem il-qorti tar-rinviju, il-Bundesfinanzhof (il-Qorti Federali tal-Finanzi, il-Ġermanja), li insostenn tiegħu huma jsostnu t-tnejn li huma, essenzjalment, li l-awtoritajiet fiskali kienu obbligati jieħdu inkunsiderazzjoni elementi li juru d-deċiżjoni tagħhom li jassenjaw għall-patrimonju tal-impriża tagħhom oġġetti li huma s-suġġett ta' użu mħallat, bħal pjanti ta' kostruzzjoni li jindikaw l-użu ta' kamra bħala uffiċċju jew l-użu effettiv ta' beni għall-finijiet tal-attivitajiet tal-impriża. E u Z jargumentaw ukoll li l-kundizzjoni dwar il-komunikazzjoni, fit-terminu previst fl-Artikolu 149(2) tal-AO, tal-elementi li juru deċiżjoni ta' assenjazzjoni ta' attiv għal użu mħallat għall-patrimonju ta' impriża, stabbilita mill-ġurisprudenza tal-qorti tar-rinviju, ma tistax tinżamm fid-dawl tat-tagħlim li jirriżulta mis-sentenza tal-25 ta' Lulju 2018, Gmina Ryjewo (C-140/17, EU:C:2018:595).

22 Konformement mal-ġurisprudenza tagħha, il-qorti tar-rinviju tqis li l-appelli għal "Reviżjoni" ta' E u ta' Z huma infondati fir-rigward tad-dritt nazzjonali, peress li l-elementi li juru d-deċiżjoni ta' assenjazzjoni parzjali tal-proprjetà immobbli ta' E jew tal-installazzjoni fotovoltajka ta' Z għall-patrimonju tal-impriżi rispettivi tagħhom ma ġewx ikkomunikati lill-Uffiċċji tat-Taxxa kompetenti qabel l-iskadenza tat-terminu stabbilit mill-Artikolu 149(2) tal-AO għall-preżentazzjoni tad-dikjarazzjoni annwali tat-taxxa fuq id-dħul mill-bejgħ. Issa,

konformement mal-kriterji li din il-qorti żviluppat fil-ġurisprudenza tagħha, it-tnaqqis fiskali li jirriżulta minn dawn l-assenjazzjonijiet huwa ammissibbli biss sa fejn din il-komunikazzjoni tkun saret fl-imsemmi terminu.

23 Madankollu, l-imsemmija qorti tistaqsi dwar il-kompatibbiltà tal-interpretazzjoni tagħha tad-dritt nazzjonali mad-dritt tal-Unjoni u, b'mod partikolari, mas-sentenza tal-25 ta' Lulju 2018, Gmina Ryjewo (C-140/17, EU:C:2018:595).

24 Fl-ewwel lok, il-qorti tar-rinviju tistaqsi jekk, fid-dawl tal-assenza ta' regoli tad-dritt tal-Unjoni li jispeċifikaw il-mod ta' adozzjoni u l-mument tal-komunikazzjoni ta' elementi li juru deċiżjoni ta' assenjazzjoni ta' beni għall-patrimonju ta' impriża, Stat Membru jistax jeżiġi li din id-deċiżjoni tiġi kkomunikata f'terminu relattivament qasir, bħal dak imsemmi fl-Artikolu 149(2) tal-AO, taħt piena ta' dekadenza.

25 Skont il-qorti tar-rinviju, il-kompatibbiltà mad-dritt tal-Unjoni ta' dan ir-rekwiżit tista' tiġi ssostanzjata miċ-ċirkustanza li l-eżerċizzju tad-dritt ta' għażla tal-assenjazzjoni ta' beni għall-patrimonju tal-impriża jirrigwarda kundizzjoni sostantiva tad-dritt għal tnaqqis. Barra minn hekk, l-impożizzjoni, minn Stat Membru, ta' terminu għall-komunikazzjoni tal-elementi li jixhdu d-deċiżjoni ta' assenjazzjoni tkun iġġustifikata fid-dawl tal-vojt ġuridiku mħolli mid-Direttiva dwar il-VAT f'dan ir-rigward kif ukoll tal-prinċipju ta' ċertezza legali. Barra minn hekk, din l-impożizzjoni tkun taqa' taħt il-kompetenza mogħtija lill-Istati Membri mid-dispożizzjonijiet tat-Titolu XI tad-Direttiva dwar il-VAT f'dak li jirrigwarda l-iffissar tal-kundizzjonijiet formali tal-eżerċizzju tad-dritt għal tnaqqis.

26 Madankollu, il-qorti tar-rinviju tqis li, minkejja li l-fatti li taw lok għas-sentenza tal-25 ta' Lulju 2018, Gmina Ryjewo (C-140/17, EU:C:2018:595) huma differenti minn dawk relatati ma' dawn il-kawżi magħquda, il-Qorti tal-Ġustizzja semmiet, f'dik is-sentenza, diversi indizji li jippermettu li jiġi ddeterminat jekk il-persuna taxxabbli aġixxietx bħala tali, iżda li ma jistgħux neċessarjament jingħiebu għall-attenzjoni tal-awtoritajiet fiskali kompetenti f'terminu relattivament qasir. Barra minn hekk, skont il-qorti tar-rinviju, mill-imsemmija sentenza jkun jista' jiġi dedott li r-rekwiżit li deċiżjoni ta' assenjazzjoni għandha tingħata f'terminu relattivament qasir jikser il-prinċipju ta' newtralità.

27 Fit-tieni lok, il-qorti tar-rinviju tistaqsi dwar il-konsegwenzi tan-nuqqas ta' osservanza ta' dan it-terminu. Fil-fehma tagħha, jista' jiġi sostnut li l-assenjazzjoni ta' beni lill-patrimonju ta' impriża ma tistax tiġi stabbilita fl-assenza ta' indizji, identifikabbli mill-amministrazzjoni fiskali, li l-persuna taxxabbli għażlet li tagħmel tali assenjazzjoni. B'dan il-mod ikun hemm preżunzjoni li kull beni li ma ġiex espressament inkluż mill-persuna taxxabbli fil-patrimonju tal-impriża tiegħu għandu jkun marbut mal-patrimonju privat tiegħu. Madankollu, il-qorti tar-rinviju tenfasizza wkoll li mis-sentenza tal-25 ta' Lulju 2018, Gmina Ryjewo (C-140/17, EU:C:2018:595) isegwi li l-assenza ta' dikjarazzjoni ta' assenjazzjoni ma teskludix li tali intenzjoni tkun tista' tidher b'mod impliċitu u li l-kwistjoni dwar jekk il-persuna kkonċernata aġixxietx bħala persuna taxxabbli għandha tiġi evalwata fid-dawl ta' aċċettazzjoni wiesgħa ta' dan il-kunċett. Abbażi ta' dawn il-kunsiderazzjonijiet, jista' jingħad li teżisti preżunzjoni ta' "akkwist bħala persuna taxxabbli" meta imprenditur jakkwista oġġett li, min-natura tiegħu, jista' bħala prinċipju jintuża wkoll għall-finijiet tal-attivitajiet tal-impriża, u li ma ġiex allokat, minn dan l-imprenditur, b'mod esklużiv għall-impriża tiegħu.

28 F'dawn iċ-ċirkustanzi, il-Bundesfinanzhof (il-Qorti Federali tal-Finanzi) iddeċidiet li tissospendi l-proċeduri quddiemha u li tagħmel lill-Qorti tal-Ġustizzja d-domandi preliminari li ġejjin, ifformulati b'mod identiku fiż-żewġ kawżi:

"1) Id-dispożizzjonijiet moqrija flimkien tal-Artikolu 168(a) u tal-Artikolu 167 tad-Direttiva [dwar il-VAT] 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 [dwar il-VAT] 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?"

Fuq id-domandi preliminari

29 Permezz taż-żewġ domandi tagħha, li għandhom jiġu eżaminati flimkien, il-qorti tar-rinviju tistaqsi, essenzjalment, jekk l-Artikolu 168(a) tad-Direttiva dwar il-VAT moqri flimkien mal-Artikolu 167 tagħha, għandux jiġi interpretat fis-sens li jipprekludi dispożizzjonijiet nazzjonali interpretati minn qorti nazzjonali b'tali mod li meta persuna taxxabbli jkollha d-dritt li tiddeċiedi li tassenja beni għall-patrimonju tal-impriża tagħha u li, mhux iktar tard mill-iskadenza tat-terminu legali għall-preżentata tad-dikjarazzjoni annwali tat-taxxa fuq id-dħul mill-bejgħ, l-amministrazzjoni fiskali nazzjonali kompetenti ma kinitx f'pożizzjoni li tikkonstata tali assenjazzjoni ta' dan il-beni permezz ta' deċiżjoni espliċita jew ta' indizji suffiċjenti, hija tista' tirrifjuta d-dritt għal tnaqqis tal-VAT dwar l-imsemmi beni billi tqis li dan ġie assenjat għall-patrimonju privat tal-persuna taxxabbli.

30 Sabiex tingħata risposta għal din id-domanda, għandhom, fl-ewwel lok, jiġu ddeterminati l-kundizzjonijiet li għalihom huwa suġġett id-dritt, għal persuna taxxabbli, li tiddeċiedi li tassenja beni għall-patrimonju tal-impriża tagħha u, fit-tieni lok, li jiġi eżaminat f'liema kundizzjonijiet l-amministrazzjoni nazzjonali kompetenti tista' tirrifjuta t-tnaqqis meta din l-għażla ma tkunx ġiet ikkomunikata lil din l-amministrazzjoni mhux iktar tard mill-iskadenza tat-terminu legali għall-preżentata tad-dikjarazzjoni annwali tat-taxxa fuq id-dħul mill-bejgħ.

31 Fl-ewwel lok, fir-rigward tal-kundizzjonijiet li għalihom huwa suġġett id-dritt, għal persuna taxxabbli, li tiddeċiedi li tassenja beni għall-patrimonju tal-impriża tagħha, għandu jitfakkar li, skont ġurisprudenza stabbilita tal-Qorti tal-Ġustizzja, id-dritt tal-persuni taxxabbli li jnaqqsu l-VAT li huma responsabbli għaliha, il-VAT li hija dovuta jew imħallsa għall-beni akkwistati u għas-servizzi tal-input irċevuti minnhom, jikkostitwixxi prinċipju fundamentali tas-sistema komuni tal-VAT stabbilita mil-leġiżlazzjoni tal-Unjoni (sentenza tat-18 ta' Marzu 2021, A. (Eżerċizzju tad-dritt għal tnaqqis), C-895/19, EU:C:2021:216, punt 32 u l-ġurisprudenza ċċitata). Dan id-dritt, previst fl-Artikoli 167 *et seq*. tad-Direttiva dwar il-VAT, jagħmel parti integrali mill-mekkaniżmu tal-VAT u, bħala prinċipju, ma jistax jiġi limitat (sentenza tal-21 ta' Marzu 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, punt 39 u l-ġurisprudenza ċċitata).

32 Is-sistema tat-tnaqqis hija intiża sabiex tillibera lill-persuna taxxabbli kompletament mill-piż tal-VAT dovuta jew imħallsa fil-kuntest tal-attivitajiet ekonomiċi tagħha kollha. Is-sistema komuni tal-VAT konsegwentement tiżgura n-newtralità fir-rigward tal-piż fiskali tal-attivitajiet

ekonomiċi kollha, irrispettivament mill-għanijiet jew mir-riżultati ta' dawn l-attivitajiet, sakemm l-imsemmija attivitajiet ikunu, bħala prinċipju, huma stess suġġetti għall-VAT (sentenza tat-18 ta' Marzu 2021, A. (Eżerċizzju tad-dritt għal tnaqqis), C-895/19, EU:C:2021:216, punt 33 u l-ġurisprudenza ċċitata).

33 Id-dritt għat-tnaqqis tal-VAT huwa suġġett għall-osservanza tal-kundizzjonijiet materjali u formali previsti mid-Direttiva dwar il-VAT (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tal-21 ta' Marzu 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, punt 40 u tat-18 ta' Marzu 2021, A. (Eżerċizzju tad-dritt għal tnaqqis), C-895/19, EU:C:2021:216, punt 35 kif ukoll il-ġurisprudenza ċċitata).

34 Il-kundizzjonijiet materjali tad-dritt għal tnaqqis huma dawk li jirregolaw il-bażi stess u l-portata ta' dan id-dritt, bħal dawk previsti fil-Kapitolu 1 tat-Titolu X tad-Direttiva dwar il-VAT, intitolat "Oriġini u skop tad-dritt ta' tnaqqis" (sentenza tat-28 ta' Lulju 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, punt 47 u l-ġurisprudenza ċċitata). Għalhekk, skont l-Artikolu 168(a) tad-Direttiva dwar il-VAT, il-beni li fir-rigward tagħhom il-persuna taxxabbli għandha l-intenzjoni li tinvoka d-dritt għat-tnaqqis għandhom ikunu ġew akkwistati minnha f'din il-kwalità fil-mument tal-akkwist. Barra minn hekk, dawn il-beni għandhom ikunu użati, downstream, mill-persuna taxxabbli għall-ħtiġijiet tat-tranżazzjonijiet intaxxati rispettivi tagħha u dawn għandhom ikunu pprovduti, upstream, minn persuna taxxabbli oħra (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tal-15 ta' Settembru 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, punt 40, u tal-25 ta' Lulju 2018, Gmina Ryjewo, C-140/17, EU:C:2018:595, punt 34 kif ukoll il-ġurisprudenza ċċitata). Barra minn hekk, l-Artikolu 167 tad-Direttiva dwar il-VAT jispeċifika li d-dritt għat-tnaqqis tal-VAT tal-input jitnissel fil-mument meta t-taxxa deduċibbli ssir dovuta, jiġifieri waqt il-kunsinna tal-beni (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat-22 ta' Ottubru 2015, Sveda, C-126/14, EU:C:2015:712, punt 20 kif ukoll il-ġurisprudenza ċċitata).

35 Il-kundizzjonijiet formali tad-dritt għal tnaqqis jirregolaw il-modalitajiet u l-kontroll tal-eżerċizzju tiegħu kif ukoll il-funzjonament tajjeb tas-sistema tal-VAT, bħall-obbligi dwar il-kontabbiltà, il-fatturazzjoni u d-dikjarazzjoni (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tat-28 ta' Lulju 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, punt 47, u tat-18 ta' Marzu 2021, A. (Eżerċizzju tad-dritt għal tnaqqis), C-895/19, EU:C:2021:216, punt 37 u l-ġurisprudenza ċċitata). L-Artikoli 250, 252 u 261 tad-Direttiva dwar il-VAT, li jipprevedu l-obbligu, għall-persuna taxxabbli, li tippreżenta dikjarazzjonijiet relatati mal-VAT u li jirregolaw id-dritt tal-Istati Membri f'dak li jirrigwarda t-termini sabiex tagħmel dan, jistabbilixxu għalhekk kundizzjonijiet formali.

36 Din id-distinzjoni bejn il-kundizzjonijiet materjali u l-kundizzjonijiet formali li jirregolaw id-dritt għal tnaqqis hija importanti, peress li, skont ġurisprudenza stabbilita, il-prinċipju fundamentali ta' newtralità tal-VAT jeżiġi li t-tnaqqis tal-VAT tal-input jingħata jekk ir-rekwiżiti sostantivi jkunu ssodisfatti, minkejja li l-persuni taxxabbli jkunu naqsu milli jissodisfaw ċerti rekwiżiti formali (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat-28 ta' Lulju 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, punt 45 u l-ġurisprudenza ċċitata).

37 Barra minn hekk, għandu jiġi rrilevat li għal beni li jistgħu jintużaw għal skopijiet kemm professjonali kif ukoll privati, persuna taxxabbli għandha d-dritt, għall-finijiet tal-VAT, li tiddeċiedi dwar l-assenjazzjoni tagħhom għall-patrimonju tal-impriża tagħha. Dawn il-beni jinkludu investimenti li, skont l-Artikolu 189(a) tad-Direttiva dwar il-VAT, jistgħu jiġu ddefiniti mill-Istati Membri u li, skont il-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja, ikopru l-beni li, użati għall-finijiet ta' attività ekonomika, huma distinti minħabba n-natura durabbli tagħhom u l-valur

tagħhom, li jimplikaw li l-ispejjeż tax-xiri ma humiex normalment ikkontabbilizzati bħala spejjeż kurrenti, iżda huma amortizzati matul diversi snin finanzjarji (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tas-27 ta' Marzu 2019, Mydibel, C-201/18, EU:C:2019:254, punt 23 u l-ġurisprudenza ċċitata).

38 Għalhekk, skont ġurisprudenza stabbilita, fil-każ ta' użu ta' investiment għal skopijiet kemm professjonali kif ukoll privati, il-persuna taxxabbli għandha l-għażla, għall-skopijiet tat-tnaqqis tal-VAT, jew li tassenja dan il-beni fl-intier tiegħu fil-patrimonju tal-impriża tagħha, jew li żżommu fl-intier tiegħu fil-patrimonju privat tagħha, jew li tinkludih fl-impriża tagħha għal dak li huwa użu professjonali effettiv biss (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tal-14 ta' Lulju 2005, Charles u Charles-Tijmens, C-434/03, EU:C:2005:463, punt 23, kif ukoll tas-16 ta' Frar 2012, Eon Aset Menidjmunt, C-118/11, EU:C:2012:97, punt 53 u l-ġurisprudenza ċċitata).

39 Jekk il-persuna taxxabbli tagħżel li tittratta l-investimenti użati kemm għal finijiet professjonali kif ukoll għal finijiet privati bħala beni tal-impriża, il-VAT tal-input dovuta fuq l-akkwist ta' dawn il-beni hija fil-prinċipju kompletament u immedjatament deduċibbli (sentenza tal-14 ta' Lulju 2005, Charles u Charles-Tijmens, C-434/03, EU:C:2005:463, punt 24 kif ukoll il-ġurisprudenza ċċitata). Għall-beni immobbli, l-Artikolu 168a tad-Direttiva dwar il-VAT jippreċiża madankollu li l-VAT fuq l-ispejjeż relatati ma' dawn il-beni għandha tkun deduċibbli biss fi proporzjon tal-użu tagħhom għall-iskopijiet tal-attivitajiet tal-impriża tal-persuna taxxabbli.

40 Jekk persuna taxxabbli tagħżel li tintegra investiment fl-impriża tagħha parzjalment biss, il-VAT tal-input dovuta fuq l-akkwist tagħha hija, bħala prinċipju, deduċibbli biss sa fejn tintuża b'mod effettiv għall-ħtiġijiet tal-impriża (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tas-16 ta' Frar 2012, Eon Aset Menidjmunt, C-118/11, EU:C:2012:97, punt 56 u l-ġurisprudenza ċċitata).

41 Barra minn hekk, għandu jiġi rrilevat li, waqt l-akkwist ta' tali beni, hija l-għażla tal-persuna taxxabbli li taġixxi f'din il-kwalità, jiġifieri għall-ħtiġijiet tal-attività ekonomika tagħha, fis-sens tal-Artikolu 9(1) tad-Direttiva dwar il-VAT, li tiddetermina l-applikazzjoni tas-sistema tal-VAT u, għaldaqstant, tal-mekkaniżmu ta' tnaqqis (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat-22 ta' Marzu 2012, Klub, C-153/11, EU:C:2012:163, punti 39 u 40 kif ukoll il-ġurisprudenza ċċitata). Minn dan isegwi li din l-għażla tikkostitwixxi, kif irrileva l-Avukat Ġenerali fil-punti 48 u 49 tal-konklużjonijiet tiegħu, kundizzjoni materjali tad-dritt għal tnaqqis.

42 Skont ġurisprudenza stabbilita tal-Qorti tal-Ġustizzja, il-kwistjoni dwar jekk, fil-mument meta beni jkun ġie kkunsinnat lilha, il-persuna taxxabbli aġixxietx f'din il-kwalità tikkostitwixxi kwistjoni ta' fatt li huwa l-kompitu tal-qorti nazzjonali kompetenti li tistabbilixxi, abbażi ta' elementi oġġettivi u wara eżami tal-informazzjoni kollha tat-tilwima li hija adita biha (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tal-14 ta' Frar 1985, Rompelman, 268/83, EU:C:1985:74, punt 24, u tal-25 ta' Lulju 2018, Gmina Ryjewo, C-140/17, EU:C:2018:595, punti 38 u 39 kif ukoll il-ġurisprudenza ċċitata).

43 Sabiex jiġi evalwat jekk persuna taxxabbli aġixxietx f'din il-kwalità matul l-akkwist ta' beni, il-Qorti tal-Ġustizzja ppreċiżat li għalkemm dikjarazzjoni ċara u espressa tal-intenzjoni li l-beni jiġi assenjat għal użu ekonomiku fil-ħin tal-akkwist tiegħu tista' tkun suffiċjenti sabiex jiġi konkluż li l-beni kien ġie akkwistat mill-persuna taxxabbli li taġixxi bħala tali, l-assenza ta' tali dikjarazzjoni ma teskludix li tali intenzjoni tkun tista' tidher b'mod impliċitu (sentenza tal-25 ta' Lulju 2018, Gmina Ryjewo, C-140/17, EU:C:2018:595, punt 47).

44 Iċ-ċirkustanza li din il-preċiżazzjoni ngħatat mill-Qorti tal-Ġustizzja b'risposta għal domanda preliminari f'kawża li kienet tirrigwarda d-dritt ta' aġġustament tat-tnaqqis tal-VAT imħallsa fuq immobbli akkwistat minn organu rregolat mid-dritt pubbliku rreġistrat bħala persuna taxxabbli ma taffettwax, kuntrarjament għal dak li jsostni l-Uffiċċju tat-Taxxa ta' N, ir-rilevanza tagħha fil-kuntest ta' kawżi bħal dawk fil-kawżi prinċipali. Fil-fatt, din il-preċiżazzjoni tapplika għall-każijiet kollha ta' assenjazzjoni ta' beni għall-attività ekonomika ta' persuna taxxabbli, konformement mat-tifsira wiesgħa, stabbilita mill-Qorti tal-Ġustizzja, tal-kunċett ta' akkwist bħala "persuna taxxabbli" (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tal-25 ta' Lulju 2018, Gmina Ryjewo, C-140/17, EU:C:2018:595, punt 54). Id-Direttiva dwar il-VAT għalhekk ma tikkundizzjonax l-għoti ta' dritt għal tnaqqis għall-adozzjoni u l-komunikazzjoni ta' deċiżjoni espressa ta' assenjazzjoni.

45 Fost l-elementi li jistgħu juru b'mod impliċitu l-imsemmija intenzjoni hemm b'mod partikolari n-natura tal-beni msemmija, il-kwalità tal-persuna li taġixxi kif ukoll il-perijodu li għadda bejn l-akkwist tal-beni u l-użu tiegħu għall-finijiet tal-attivitajiet ekonomiċi tal-persuna taxxabbli (sentenza tal-25 ta' Lulju 2018, Gmina Ryjewo, C-140/17, EU:C:2018:595, punti 38, 49 u 50).

46 Min-naħa l-oħra, huwa fih innifsu irrilevanti li l-beni kkonċernat ma jkunx ġie immedjatament użat għal tranżazzjonijiet taxxabbli, peress li l-użu magħmul tal-beni jiddetermina biss il-portata tat-tnaqqis inizjali jew tal-eventwali aġġustament sussegwenti, iżda ma jaffettwax il-ħolqien tad-dritt għal tnaqqis (sentenza tal-25 ta' Lulju 2018, Gmina Ryjewo, C-140/17, EU:C:2018:595, punt 51 u l-ġurisprudenza ċċitata).

47 F'dan il-każ, hija għalhekk il-qorti tar-rinviju li għandha tevalwa jekk mill-informazzjoni kollha fil-kawżi prinċipali jistax jiġi dedott li E u Z, kull wieħed minnhom, aġixxew fil-kwalità ta' persuna taxxabbli meta akkwistaw il-beni għal użu mħallat inkwistjoni fil-kawżi prinċipali, jiġifieri, rispettivament, kamra bħala uffiċċju fi proprjetà immobbli għal użu essenzjalment privat kif ukoll installazzjoni fotovoltajka użata parzjalment għal finijiet privati, u esprimew l-intenzjoni li jassenjawhom lill-impriżi tagħhom.

48 F'dan ir-rigward, f'dak li jirrigwarda lil E, l-assenjazzjoni bħala uffiċċju ta' kamra ta' daqs raġonevoli fuq il-pjanti ta' kostruzzjoni ta' dar waħda tal-familja tista' tikkostitwixxi indizju ta' tali intenzjoni. Madankollu, peress li kamra hekk ikklassifikata fuq il-pjanti ta' kostruzzjoni ta' dar waħda tal-familja ma hijiex neċessarjament, fil-fatt assenjata għall-użu tal-attività ekonomika tal-persuna taxxabbli, ikun importanti li tiġi kkorroborata r-rieda ta' din tal-aħħar li tassenja din il-kamra lill-impriża tagħha permezz ta' elementi oġġettivi oħra li jattestaw dan l-użu. Fil-każ ta' Z, il-konklużjoni, matul is-sena tal-akkwist u tal-istabbiliment ta' installazzjoni fotovoltajka, ta' kuntratt dwar ix-xiri mill-ġdid tal-elettriku prodott minn din l-installazzjoni tista' tikkostitwixxi indizju tal-assenjazzjoni tagħha għal attività ekonomika jekk il-kundizzjonijiet ta' dan ix-xiri jikkorrispondu għal dawk offruti lil professjonisti u mhux lil individwi.

49 Barra minn hekk, it-tnaqqis tal-VAT imwettaq minn persuni taxxabbli fid-dikjarazzjonijiet fiskali tagħhom huwa ta' natura li jistabbilixxi tali deċiżjoni ta' assenjazzjoni meta dan ikun il-konsegwenza. Tali tnaqqis huwa wkoll indizju li persuna taxxabbli kellha l-intenzjoni li tassenja beni għall-impriża tagħha fil-mument tal-akkwist tiegħu. Għalhekk diġà ġie deċiż li meta persuna taxxabbli tnaqqas, fid-dikjarazzjoni tagħha lill-awtoritajiet fiskali, l-ammonti dovuti bħala VAT waqt l-akkwist ta' beni, hija titqies li assenjat dan il-beni lill-impriża tagħha (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tal-11 ta' Lulju 1991, Lennartz, C-97/90, EU:C:1991:315, punt 26). Min-naħa l-oħra, kif irrileva l-Avukat Ġenerali fil-punti 43 u 44 tal-konklużjonijiet tiegħu, l-assenza ta' tnaqqis

magħmul fid-dikjarazzjoni tal-VAT provviżorja relatata mal-perijodu li matulu ġie akkwistat il-beni ma tippermettix, fiha nnifisha, li jiġi konkluż li l-persuna taxxabbli għażlet li ma tassenjax il-beni kkonċernat lill-impriża tagħha.

50 Fit-tieni lok, fir-rigward tal-obbligu, għal persuna taxxabbli, li ġġib id-deċiżjoni ta' assenjazzjoni tagħha għall-konoxxenza tal-amministrazzjoni fiskali mhux iktar tard mill-iskadenza tat-terminu legali għall-preżentata tad-dikjarazzjoni annwali tat-taxxa fuq id-dħul mill-bejgħ, jiġifieri, f'dan il-każ, il-31 ta' Mejju tas-sena ta' wara dik li matulha ttieħdet id-deċiżjoni ta' assenjazzjoni, għandu jitfakkar li, skont l-ewwel paragrafu tal-Artikolu 179 tad-Direttiva dwar il-VAT, id-dritt għal tnaqqis għandu jiġi eżerċitat, bħala prinċipju, matul l-istess perijodu li matulu huwa nħoloq, jiġifieri, fir-rigward tal-Artikolu 167 tad-Direttiva dwar il-VAT, fil-mument meta it-taxxa ssir pagabbli (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat-18 ta' Marzu 2021, A. (Eżerċizzju tad-dritt għal tnaqqis), C-895/19, EU:C:2021:216, punt 41 u l-ġurisprudenza ċċitata).

51 Madankollu, skont l-Artikoli 180 u 182 tad-Direttiva dwar il-VAT, persuna taxxabbli tista' tiġi awtorizzata tipproċedi bit-tnaqqis anki jekk ma tkunx eżerċitat id-dritt tagħha matul il-perijodu li fih dan id-dritt inħoloq, suġġett għall-osservanza ta' ċerti kundizzjonijiet u modalitajiet stabbiliti mil-leġiżlazzjonijiet nazzjonali (sentenza tas-26 ta' April 2018, Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, punt 37 u l-ġurisprudenza ċċitata).

52 Barra minn hekk, konformement mal-Artikolu 250(1) tad-Direttiva dwar il-VAT, moqri flimkien mal-Artikolu 252 tagħha, il-leġiżlazzjoni nazzjonali għandha tipprevedi l-obbligu, għall-persuna taxxabbli, li tippreżenta dikjarazzjoni tal-VAT li tinkludi l-informazzjoni kollha neċessarja sabiex jiġi kkonstatat l-ammont dovut u dak tat-tnaqqis li għandu jsir marbut ma' perijodu taxxabbli ta' tul massimu ta' sena u dan f'terminu li ma jistax jaqbeż b'xahrejn it-tmiem ta' kull perijodu taxxabbli.

53 Barra minn hekk, l-Artikolu 261(1) ta' din id-direttiva jippermetti lill-Istati Membri jobbligaw lill-persuna taxxabbli tippreżenta dikjarazzjoni li tinkludi l-informazzjoni kollha msemmija iktar 'il fuq dwar it-tranżazzjonijiet kollha mwettqa matul is-sena preċedenti, mingħajr madankollu ma jiffissa terminu għall-preżentata ta' din id-dikjarazzjoni.

54 Fid-dawl ta' dawn id-dispożizzjonijiet, id-Direttiva dwar il-VAT ma tipprekludix l-obbligi li, bħal dawk applikabbli f'dan il-każ, jimponu fuq il-persuni taxxabbli l-obbligu li jinformaw lill-amministrazzjoni fiskali bid-deċiżjoni tagħhom li jassenjaw investiment fil-patrimonju tal-impriża tagħhom billi jagħmlu t-tnaqqis korrispondenti fid-dikjarazzjonijiet tal-VAT provviżorji tagħhom u fid-dikjarazzjoni annwali tagħhom dwar it-taxxa fuq id-dħul mill-bejgħ li għandha tiġi ppreżentata quddiem din l-amministrazzjoni mhux iktar tard minn ħames xhur wara s-sena li matulha ttieħdet din id-deċiżjoni ta' allokazzjoni.

55 Madankollu, sa fejn il-ġurisprudenza nazzjonali tissanzjona n-nuqqas ta' osservanza ta' dan it-terminu li fih persuna taxxabbli hija meqjusa li tressaq b'mod espliċitu, jew impliċitament iżda b'mod ċar, din id-deċiżjoni għall-għarfien tal-amministrazzjoni fiskali permezz tat-telf tad-dritt tagħha għal tnaqqis li jirriżulta minn din id-deċiżjoni, għandu jiġi rrilevat li għalkemm l-adozzjoni ta' deċiżjoni ta' assenjazzjoni tikkostitwixxi kundizzjoni materjali ta' eżerċizzju ta' dan id-dritt, bħalma jsegwi mill-punt 41 ta' din is-sentenza, il-komunikazzjoni tagħha lill-amministrazzjoni fiskali hija biss kundizzjoni formali. Issa, skont ġurisprudenza stabbilita tal-Qorti tal-Ġustizzja, ksur tar-rekwiżiti formali ma jistax, bħala prinċipju, iwassal għal telf tad-dritt għal tnaqqis (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat-28 ta' Lulju 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, punt 45 u l-ġurisprudenza ċċitata).

56 Jista' jkun mod ieħor jekk il-ksur ta' tali rekwiżiti formali għandu bħala effett li jipprekludi li titressaq il-prova ċerta li r-rekwiżiti sostantivi ġew issodisfatti (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat-28 ta' Lulju 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, punt 46 u l-ġurisprudenza ċċitata).

57 Barra minn hekk, skont l-Artikolu 273 tad-Direttiva dwar il-VAT, l-Istati Membri jistgħu jipprevedu obbligi oħra li huma jkunu jqisu meħtieġa sabiex jiżguraw il-ġbir korrett tal-VAT u sabiex tiġi evitata l-frodi. Madankollu, il-miżuri li l-Istati Membri jistgħu jadottaw bis-saħħa ta' din id-dispożizzjoni ma għandhomx imorru lil hinn minn dak li huwa neċessarju sabiex jintlaħqu tali għanijiet. Huma ma jistgħux, għaldaqstant, jintużaw b'mod li jippreġudikaw sistematikament id-dritt għal tnaqqis tal-VAT u, għaldaqstant, in-newtralità tal-VAT (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat-12 ta' April 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens, C-8/17, EU:C:2018:249, punt 38 u l-ġurisprudenza ċċitata). F'dan ir-rigward, diġà ġie deċiż li sanzjoni li tikkonsisti f'rifjut assolut tad-dritt għal tnaqqis meta t-taxxa hija mħallsa tard tkun tidher sproporzjonata meta ma jkunu jistgħu jiġu stabbiliti ebda frodi jew preġudizzju għall-baġit tal-Istat (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat-12 ta' Lulju 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, punti 68 sa 70).

58 F'dan il-każ, bla ħsara għall-verifika mill-qorti tar-rinviju, in-nuqqas ta' osservanza, minn E u minn Z, tat-terminu li fih huma kellhom jindikaw id-deċiżjoni ta' assenjazzjoni tagħhom ma huwiex ta' natura li jipprekludihom milli jipproduċu l-prova ċerta li huma kienu ħadu tali deċiżjoni fil-mument tal-akkwist tal-investimenti inkwistjoni fil-kawżi prinċipali. Barra minn hekk, ma jidhirx li tali terminu ġie impost mil-leġiżlatur Ġermaniż sabiex jipprevjeni aġir frawdolenti jew abbużiv.

59 Madankollu, minn ġurisprudenza stabbilita tal-Qorti tal-Ġustizzja jsegwi wkoll li l-possibbiltà li jiġi eżerċitat id-dritt għal tnaqqis mingħajr ebda limitazzjoni *ratione temporis* tkun tmur kontra l-prinċipju ta' ċertezza legali li jirrikjedi li s-sitwazzjoni fiskali tal-persuna taxxabbli, fid-dawl tad-drittijiet u tal-obbligi ta' din tal-aħħar fil-konfront tal-amministrazzjoni fiskali, ma tkunx tista' titqiegħed inkwistjoni b'mod indefinit. Għaldaqstant, terminu ta' dekadenza li l-iskadenza tiegħu għandha bħala konsegwenza li tissanzjona lill-kontribwent mhux diliġenti biżżejjed, li jkun naqas milli jitlob it-tnaqqis tal-VAT mal-input, billi jtelliflu d-dritt għal tnaqqis, ma jistax jitqies bħala inkompatibbli mas-sistema stabbilita mid-Direttiva dwar il-VAT, sa fejn, minn naħa, dan it-terminu japplika bl-istess mod għad-drittijiet analogi fil-qasam fiskali bbażati fuq id-dritt nazzjonali u għal dawk ibbażati fuq id-dritt tal-Unjoni (prinċipju ta' ekwivalenza) u, min-naħa l-oħra, li ma jagħmilx prattikament impossibbli jew eċċessivament diffiċli l-eżerċizzju tad-dritt għal tnaqqis (prinċipju ta' effettività) (sentenza tas-26 ta' April 2018, Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, punt 38 u l-ġurisprudenza ċċitata).

60 Fir-rigward tal-osservanza tal-prinċipju ta' ekwivalenza, għandu jiġi kkonstatat li t-terminu previst mil-leġiżlazzjoni nazzjonali inkwistjoni fil-kawża prinċipali jikkorrispondi għal dak mogħti lill-kontribwenti għall-preżentata tad-dikjarazzjonijiet fiskali b'mod ġenerali. Bla ħsara għal verifika mill-qorti tar-rinviju, din il-leġiżlazzjoni nazzjonali ma tidhirx għalhekk li pprevediet, fil-qasam tal-VAT, sistema differenti minn dik applikabbli f'oqsma fiskali oħra tad-dritt nazzjonali.

61 Għal dak li jirrigwarda l-osservanza tal-prinċipju ta' effettività, l-imsemmi terminu ma jidhirx, fih innifsu, li jagħmel, fil-prattika, l-eżerċizzju tad-dritt għal tnaqqis impossibbli jew eċċessivament diffiċli, peress li l-ewwel paragrafu tal-Artikolu 179 tad-Direttiva dwar il-VAT jipprevedi li dan id-dritt għandu jiġi eżerċitat, bħala prinċipju, matul l-istess perijodu bħal dak li fih huwa nħoloq (ara, b'analoġija, is-sentenza tat-28 ta' Lulju 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, punt 38).

62 Madankollu, l-Istati Membri għandhom, konformement mal-prinċipju ta' proporzjonalità, jirrikorru għal mezzi li, filwaqt li jippermettu li jintlaħaq b'mod effettiv l-għan li jrid jintlaħaq mil-leġiżlazzjoni nazzjonali, jikkawżaw l-inqas preġudizzju għall-prinċipji stabbiliti mil-leġiżlazzjoni tal-Unjoni, bħall-prinċipju fundamentali tad-dritt għal tnaqqis tal-VAT (sentenza tas-26 ta' April 2018, Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, punt 50 u l-ġurisprudenza ċċitata).

63 Għaldaqstant, huwa l-kompitu tal-qorti tar-rinviju li tevalwa jekk it-terminu ta' dekadenza inkwistjoni fil-kawżi prinċipali, li jikkorrispondi għal dak stabbilit fl-Artikolu 149(2) tal-AO għall-preżentata tad-dikjarazzjoni annwali tat-taxxa fuq id-dħul mill-bejgħ, jiġifieri l-31 ta' Mejju tas-sena ta' wara dik li matulha ttieħdet id-deċiżjoni ta' assenjazzjoni, huwiex proporzjonat mal-għan li jikkonsisti f'li tiġi żgurata l-osservanza tal-prinċipju ta' ċertezza legali.

64 F'dan ir-rigward, hemm lok li jittieħdu inkunsiderazzjoni, minn naħa, kemm il-possibbiltà għall-awtoritajiet nazzjonali li jimponu fuq persuna taxxabbli negliġenti sanzjonijiet li jippreġudikaw inqas il-prinċipju ta' newtralità miċ-ċaħda kompleta tad-dritt għal tnaqqis, bħalma huma sanzjonijiet amministrattivi pekunjarji, kif ukoll il-fatt li terminu li l-iskadenza tiegħu tkun tmur lil hinn mill-31 ta' Mejju tas-sena ta' wara dik li matulha ttieħdet id-deċiżjoni ta' assenjazzjoni ma jidhirx, *prima facie*, inkompatibbli mal-osservanza tal-prinċipju ta' ċertezza legali u, min-naħa l-oħra, tar-rwol importanti li għandu d-dritt għal tnaqqis fis-sistema komuni tal-VAT.

65 Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet preċedenti kollha, ir-risposta għad-domandi magħmula għandha tkun li l-Artikolu 168(a) tad-Direttiva dwar il-VAT, moqri flimkien mal-Artikolu 167 tagħha, għandu jiġi interpretat fis-sens li ma jipprekludix dispożizzjonijiet nazzjonali interpretati minn qorti nazzjonali b'tali mod li meta persuna taxxabbli jkollha d-dritt li tiddeċiedi li tassenja beni għall-patrimonju tal-impriża tagħha u li, mhux iktar tard mill-iskadenza tat-terminu legali għall-preżentata tad-dikjarazzjoni annwali tat-taxxa fuq id-dħul mill-bejgħ, l-amministrazzjoni fiskali nazzjonali kompetenti ma kinitx f'pożizzjoni li tikkonstata tali assenjazzjoni ta' dan il-beni permezz ta' deċiżjoni espressa jew ta' indizji suffiċjenti, hija tista' tirrifjuta d-dritt għal tnaqqis tal-VAT dwar l-imsemmi beni billi tqis li dan ġie assenjat għall-patrimonju privat tal-persuna taxxabbli, sakemm il-modalitajiet ġuridiċi konkreti skont liema din il-possibbiltà tista' tiġi implimentata ma jurux li din ma hijiex konformi mal-prinċipju ta' proporzjonalità.

Fuq l-ispejjeż

66 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:

L-Artikolu 168(a) 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/UE tat-22 ta' Diċembru 2009, moqri flimkien mal-Artikolu 167 ta' din id-direttiva, kif emendata, għandu jiġi interpretat fis-sens li ma jipprekludix dispożizzjonijiet nazzjonali interpretati minn qorti nazzjonali b'tali mod li meta persuna taxxabbli jkollha d-dritt li tiddeċiedi li tassenja beni għall-patrimonju tal-impriża tagħha u

li, mhux iktar tard mill-iskadenza tat-terminu legali għall-preżentata tad-dikjarazzjoni annwali tat-taxxa fuq id-dħul mill-bejgħ, l-amministrazzjoni fiskali nazzjonali kompetenti ma kinitx f'pożizzjoni li tikkonstata tali assenjazzjoni ta' dan il-beni permezz ta' deċiżjoni espressa jew ta' indizji suffiċjenti, hija tista' tirrifjuta d-dritt għal tnaqqis tat-taxxa fuq il-valur miżjud dwar l-imsemmi beni billi tqis li dan ġie assenjat għall-patrimonju privat tal-persuna taxxabbli, sakemm il-modalitajiet ġuridiċi konkreti skont liema din il-possibbiltà tista' tiġi implimentata ma jurux li din ma hijiex konformi mal-prinċipju ta' proporzjonalità.

Firem