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

4 ta' Ġunju 2009 *

Fil-Kawża C-102/08,

li għandha bħala suġġett talba għal deċiżjoni preliminari skont l-Artikolu 234 KE, imressqa mill-Bundesfinanzhof (il-Ġermanja), permezz ta' deċiżjoni tal-20 ta' Diċembru 2007, li waslet fil-Qorti tal-Ġustizzja fil-5 ta' Marzu 2008, fil-proċedura

Finanzamt Düsseldorf-Süd

vs

SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft mbH & Co. Objekt Offenbach KG,

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

komposta minn A. Rosas, President tal-Awla, A. Ó Caoimh, J.N. Cunha Rodrigues, J. Klučka u A. Arabadjiev (Relatur), Imħallfin,

* Lingwa tal-kawża: il-Ġermaniż.

Avukat Ġenerali: M. Poiares Maduro,
Reġistratur: L. Hewlett, Amministratur Prinċipali,

wara li rat il-proċedura bil-miktub u wara s-seduta tal-21 ta' Jannar 2009,

wara li kkunsidrat l-osservazzjonijiet ippreżentati:

— għal SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft mbH & Co. Objekt Offenbach KG, minn U. Prinz, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater, u A. Cordewener, Rechtsanwalt,

— għall-Gvern Ġermaniż, minn M. Lumma u C. Blaschke, bħala aġenti,

— għall-Irlanda, minn D. O'Hagan u M. MacGrath, bħala aġenti, kif ukoll N. Travers, BL,

— għall-Kummissjoni tal-Komunitajiet Ewropej, minn D. Triantafyllou, bħala aġent,

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

tagħti l-preżenti

Sentenza

1 It-talba għal deċiżjoni preliminari tirrigwarda l-interpretazzjoni tat-tieni u r-raba' subparagrafi tal-Artikolu 4(5) tas-Sitt Direttiva tal-Kunsill 77/388/KEE, tas-17 ta' Mejju 1977, fuq l-armonizzazzjoni tal-liġijiet tal-Istati Membri dwar taxxi fuq id-dħul mill-bejgħ - Sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud: bażi uniformi ta' stima (ĠU Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kapitolu 9, Vol. 1, p. 23, iktar 'il quddiem is-"Sitt Direttiva").

2 Din it-talba ġiet ippreżentata fil-kuntest ta' kawża bejn il-Finanzamt Düsseldorf-Süd (amministrazzjoni fiskali ta' Dusseldorf-Süd, iktar 'il quddiem il-"Finanzamt") u SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft mbH & Co Objekt Offenbach KG (iktar 'il quddiem "Salix"), dwar id-dritt għat-tnaqqis tat-taxxa fuq il-valur miżjud (iktar 'il quddiem "VAT") imħallsa fil-kuntest tal-kostruzzjoni ta' bini, sussegwentament, mikri lil korp irregolat mid-dritt pubbliku li, min-naħa tiegħu, issulloka parti minnu għal terminu twil lil terzi, li huma persuni taxxabbli għall-VAT.

Il-kuntest ġuridiku

Il-leġiżlazzjoni Komunitarja

3 Skont l-Artikolu 2 tas-Sitt Direttiva għandhom ikunu suġġett għall-VAT "il-provvista ta' oġġetti u servizzi magħmula bi ħlas fit-territorju tal-pajjiż minn persuna taxxabbli li taġixxi bħala tali".

4 L-Artikolu 4(5) tas-Sitt Direttiva jipprovdi:

"Stati, awtoritajiet governattivi reġjonali u lokali u korpi oħra regolati bid-dritt pubbliku ma għandhomx jitqiesu bħala persuni taxxabbli fir-rigward ta' l-attivitajiet jew tranżazzjonijiet li huma jagħmlu bħala awtoritajiet pubbliċi, ukoll meta jiġbru drittijiet, tariffi, kontribuzzjonijet jew ħlasijiet marbuta ma' dawn l-attivitajiet jew tranżazzjonijiet.

Iżda meta jidħlu biex jagħmlu dawn l-attivitajiet, huma għandhom jitqiesu taxxabbli fir-rigward ta' dawn l-attivitajiet jew tranżazzjonijiet, billi jekk jitqiesu bħala persuni mhux taxxabbli dan iwassal għal distorsjoni[jiet] sinifikanti tal-kompetizzjoni.

F'kull każ, dawn il-korpi għandhom jitqiesu bħala taxxabbli fir-rigward ta' l-attivitajiet imsemmija fil-lista li hemm fl-Anness D, iżda li l-attivitajiet ma jkunux tant żgħar li ma jkollhomx għalfejn jitqiesu.

Stati Membri jistgħu iqisu attivitajiet ta' dawn il-korpi li jkunu eżenti bl-Artikolu 13 jew 28 bħala attivitajiet li huma jagħmlu bħala awtoritajiet pubbliċi."

5 B'mod konformi mal-ewwel paragrafu tal-Artikolu 13B(b) tas-Sitt Direttiva l-Istati Membri għandhom jeżentaw "il-kiri jew l-aljenazzjoni ta' proprjeta immobbli esklużi: […] l-aljenazzjoni ta' fondi u sisi għall-ipparkjar tal-karozzi".

6 L-Artikolu 13C tal-istess direttiva joffri lill-Istati Membri l-possibbiltà li jagħtu lill-persuni taxxabbli tagħhom id-dritt, matul il-kiri jew il-lokazzjoni ta' proprjetà immobbli, ta' għażla għal tassazzjoni u jippermettilhom kemm li jirristringu l-portata tad-dritt tal-għażla kif ukoll li jiffissaw id-dettalji tal-użu tiegħu.

Il-leġiżlazzjoni nazzjonali

7 L-Artikolu 2(1) u (3) tal-Liġi dwar it-taxxa fuq id-dħul mill-bejgħ (Umsatzsteuergesetz 1993) (BGBl. 1993 I, p. 565), fil-verżjoni tagħha fis-seħħ fl-1995 (aktar 'il quddiem l-"UStG") kien ifformulat kif ġej:

"1. Kummerċjant huwa persuna li teżerċita b'mod indipendenti attività industrijali, kummerċjali jew professjonali. L-impriża tinkludi kull attività industrijali, kummerċjali jew professjonali tal-kummerċjant. Attività industrijali, kummerċjali jew professjonali tfisser kull attività permanenti u eżerċitata sabiex jinkiseb dħul, anki jekk ma hemmx l-intenzjoni li jsir profitt jew grupp ta' persuni jeżerċitaw l-attivitajiet tagħhom biss fir-rigward tal-membri tagħhom.

[…]

3. Il-persuni ġuridiċi rregolati mid-dritt pubbliku jeżerċitaw attività industrijali, kummerċjali jew professjonali biss fil-kuntest tal-istabbilimenti industrijali jew kummerċjali tagħhom (Artikolu 1(1)(6) u Artikolu 4 tal-Körperschaftsteuergesetz) u tal-operazzjonijiet agrikoli jew forestali tagħhom […].”

8 L-Artikolu 4(12)(a) tal-UstG jipprovdi li, fost id-dħul mill-bejgħ imsemmi fl-Artikolu 1 (1)(1) sa (3) tal-UStG, huma eżenti “il-lokazzjoni u l-kiri ta’ proprjetà immobbli, it-titoli li għalihom id-dispożizzjonijiet tad-dritt ċivili dwar il-proprjetà immobbli japplikaw, u d-drittijiet dwar il-prerogattiva tal-Istat għall-użu ta’ beni immobbli u proprjetà”.

9 B’mod konformi mal-Artikolu 9(1) tal-UStG, “kummerċjant jista’ jqis tranżazzjoni eżenti taħt l-Artikolu 4(12) […] bħala taxxabbli meta l-imsemmija tranżazzjoni ssir għall-kummerċjant ieħor u għall-bżonnijiet tal-impriża ta’ dan tal-aħħar”.

10 Skont l-Artikolu 9(2) tal-UStG, ir-rinunzja tal-eżenzjoni hija permessa “biss sa fejn il-benefiċarju tas-servizz juża jew jaħseb li ħa juża l-imsemmi immobbli esklużivament għall-finijiet tat-twettiq ta’ tranżazzjonijiet li ma jeskludux it-tnaqqis tat-taxxa tal-input. Huwa l-kummerċjant li għandu jipprova li dawn il-kundizzjonijiet ġew irrispettati”.

11 L-Artikolu 1(1)(6) tal-liġi dwar it-taxxa tal-kumpanniji (Körperschaftsteuergesetz, BGBl. 1991 I, p. 637), fil-verżjoni tagħha fis-seħħ tal-1995 (iktar ’il quddiem il-“KStG”), jipprovdi li “stabbilimenti industrijali jew kummerċjali” ta’ persuni ġuridiċi rregolati mid-dritt pubbliku li għandhom it-tmexxija jew l-uffiċċju prinċipali tagħhom fit-territorju nazzjonali huma totalment suġġettati għat-taxxa fuq il-persuni ġuridiċi.

12 L-Artikolu 4 tal-KStG jipprovdi:

"1. Bla ħsara għad-dispożizzjonijiet tal-paragrafu 5, stabbilimenti industrijali jew kummerċjali ta' persuni ġuridiċi rregolati mid-dritt pubbliku, fis-sens tal-Artikolu 1(1)(6), huma l-istabbilimenti kollha li jservu għall-eżerċizzju ta' attività ekonomika fuq bażi kontinwa bi skop li jinkiseb dħul li mhux ġej minn attività agrikola jew forestali u li huma distinti ekonomikament fi ħdan l-attività kollha tal-persuna ġuridika; L-intenzjoni tal-qligħ u tal-parteċipazzjoni fit-tranżazzjonijiet ekonomiċi ġenerali ma humiex meħtieġa.

2. Stabbiliment industrijali u kummerċjali li huwa fih innifsu persuna ġuridika rregolata mid-dritt pubbliku huwa wkoll totalment suġġett għat-taxxa.

[…]

4. L-għotja ta' kera ta' tali stabbiliment għandha titqies bħala stabbiliment industrijali u kummerċjali.

5. Ma humiex stabbilimenti industrijali jew kummerċjali l-istabbilimenti li jservu, fil-parti l-kbira, għall-eżerċizzju ta' aworità pubblika. (stabbilimenti ta' natura amministrattiva). L-eżistenza ta' setgħa vinkolanti jew monopolju ma hijiex biżżejjed biex stabbiliment jitqies stabbiliment ta' natura amministrattiva."

13 Mid-deċiżjoni tal-qorti tar-rinviju jirriżulta li, fis-sistema tat-taxxa tal-kumpanniji, il-lokazzjoni għal terminu twil ta' proprjetà immobbli ma hijiex meqjusa li taqa' taħt attività ta' "stabbiliment industrijali jew kummerċjali". Din l-evalwazzjoni toħroġ, minn naħa, mill-Artikolu 4(4) tal-KStG u, min-naħa oħra, mill-Artikolu 14 tal-Kodiċi tat-Taxxa tal-1977 (Abgabenordnung 1977), fil-verżjoni tagħha fis-seħħ fl-1995 (iktar 'il quddiem l-"AO").

14 L-Artikolu 14 tal-AO jipprovdi li "użu kummerċjali huwa attività indipendenti permanenti li jippermetti li jinkisbu profitti jew vantaġġi ekonomiċi oħra u li jmur lil hinn mill-kuntest tal-amministrazzjoni ta' beni. L-intenzjoni li jsir qligħ ma huwiex meħtieġ. Bħala regola ġenerali, ikun hemm amministrazzjoni ta' beni meta l-beni jintużaw għall-qligħ, pereżempju meta beni kapitali huma investiti u jipproduċu l-interessi jew beni immobbli jingħata b'kera jew bi qbiela."

Il-kawża prinċipali u d-domandi preliminari

15 Fl-20 ta' Marzu 1995, Salix, kumpannija ta' lokazzjoni ta' proprjetà immobbli, ikkonkludiet "kuntratt ta' leasing ta' immobbli" mal-Industrie- und Handelskammer Offenbach (Kamra tal-Industrija u l-Kummerċ ta' Offenbach, iktar 'il quddiem l-"IHK"), korp irregolat mid-dritt pubbliku. Permezz ta' dan il-kuntratt, hija ntrabtet li tqiegħed għad-dispożizzjoni tal-IHK, għat-terminu ta' lokazzjoni ta' 27 sena, bini amministrattiv li kien għad irid jinbena, b'garaxx taħt l-art.

16 Fl-istess sena, Salix spiċċat tibni l-imsemmi bini u qegħditu għad-dispożizzjoni tal-IHK. Din tal-aħħar żammet parti mill-uffiċċji għall-użu tagħha u ssullokat il-bqija tal-uffiċċji għal terminu twil lil terzi persuni suġġetti għat-taxxa fuq id-dħul tagħhom. Fil-każ tal-garaxx taħt l-art, l-IHK ukoll żammet postijiet għall-użu tagħha, issullokat parti minnu għal terminu twil lil kerrejja tal-uffiċċju u qegħdet għad-dispożizzjoni ta' persuni esterni, għal terminu qasir u bla ħlas, il-postijiet tal-ipparkjar li kien baqa'.

17 Sabiex tkun tista' tnaqqas il-VAT tal-input imħallsa fil-kuntest tal-kostruzzjoni tal-bini u relatata mal-parti immobbli mogħtija għas-sullokazzjoni lill-IHK, Salix irrinunzjat, skont l-Artikolu 9(1) tal-UStG, għall-eżenzjoni tat-tranżazzjonijiet ta' lokazzjoni, prevista fl-Artikolu 4(12)(a) tal-UStG. Hija qieset li din ir-rinunzja tagħtiha d-dritt għall-imsemmi tnaqqis, peress li hija kriet il-bini għall-finijiet tal-impriża ta' kummerċjant ieħor, jiġifieri l-IHK, li min-naħa tiegħu, parzjalment użah għal tranżazzjonijiet li jagħtu dritt għal tnaqqis tat-taxxa tal-input.

18 Madankollu, waqt kontroll fiskali fuq Salix, il-kontrollur tat-taxxa rrifjutalha dan it-tnaqqis għall-parti tal-bini ssullokat għal terminu twil għaliex, b'din is-sullokazzjoni, l-IHK ma aġixxietx bħala "kummerċjant" fis-sens tal-Artikolu 9(1) tal-UStG.

19 F'dan ir-rigward, il-kontrollur tat-taxxa rrileva li jirriżulta mill-ewwel sentenza tal-Artikolu 2(3) tal-UStG li persuni ġuridiċi rregolati mid-dritt pubbliku jistgħu jaġixxu bħala kummerċjant biss fil-kuntest ta' "stabbiliment industrijali jew kummerċjali", kif iddefinit fl-Artikoli 1(1)(6) u 4 tal-KStG.

20 Issa, skont il-kontrollur tat-taxxa, il-lokazzjoni għal terminu qasir biss tista' titqies bħala attività eżerċitata fil-kuntest ta' "stabbiliment industrijali jew kummerċjali" fis-sens tal-imsemmija dispożizzjonijiet, u l-lokazzjoni għal terminu twil, minħabba li hija sempliċiment "amministrazzjoni ta' beni", ma taqax taħt l-imsemmija attività.

21 B'hekk, il-Finanzamt Ħarġet, fl-20 ta' April 2001, avviż ta' tassazzjoni rattifikattiva dwar il-VAT għas-sena 1995 li tirrifjuta t-tnaqqis tal-VAT input imħallsa minn Salix fil-kuntest tal-kostruzzjoni tal-bini u relatata mal-parti tal-immobbli mogħtija għal sullokazzjoni għal terminu twil lill-IHK.

22 Madankollu, l-awtoritajiet fiskali responsabbili għall-istima ta' taxxa tal-IHK kienu ta' fehma differenti. Huma kkonfermaw kemm li l-IHK hija kummerċjant għall-attivitajiet kollha tagħha ta' sullokazzjoni kif ukoll il-validità tar-rinunzja tagħha għall-eżenzjoni tal-attivitajiet tagħha.

23 Wara li l-ilment kontra l-avviż ta' tassazzjoni rattifikattiva nċaħad, Salix dehret quddiem il-Finanzgericht Düsseldorf (Tribunal Fiskali ta' Dusseldorf).

24 Il-Finanzgericht Düsseldorf laqgħet ir-rikors ippreżentat minn Salix. Filwaqt li ddeċidiet li l-IHK ma wettqitx it-tranżazzjonijiet tagħha ta' sullokazzjoni għal terminu twil bħala kummerċjant fis-sens tad-dritt fiskali Ġermaniż, il-Finanzgericht Düsseldorf ikkonkludiet li l-IHK għandha, minkejja dan, titqies li, f'dan ir-rigward, hija aġixxiet bħala persuna taxxabbli, u għaldaqstant, bħala "kummerċjant", skont interpretazzjoni tad-dritt nazzjonali konformi mat-tieni u r-raba' subparagrafi tal-Artikolu 4(5) tas-Sitt Direttiva.

25 Il-Finanzgericht Düsseldorf kienet tal-fehma li, billi ċċaħħad lill-IHK mill-possibbiltà li tagħżel li titqies persunna taxxabbli, għaldaqstant, li tnaqqas il-VAT tal-input imħallsa, ir-rifjut li tiġi rrikonoxxuta bħala kummerċjant jqiegħdha f'pożizzjoni żvantaġġjuża fil-konfront tal-kompetituri privati fuq is-swieq ikkonċernati. Issa, dan jista' joħloq "distorzjoni[jiet] sinifikanti tal-kompetizzjoni" li t-tieni subparagrafu tal-Artikolu 4(5) tas-Sitt Direttiva huwa intiż li jipprevjeni.

26 B'appell ippreżentat quddiem il-Bundesfinanzhof, il-Finanzamt talbet l-annullament tas-sentenza tal-Finanzgericht Düsseldorf u ċ-ċaħda tar-rikors ta' Salix. Insostenn tal-appell tagħha l-Finanzamt issostni li jirriżulta mill-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja li l-imsemmi kunċett tad-"distorzjoni[jiet] sinifikanti tal-kompetizzjoni" huwa intiż esklużivament għall-protezzjoni tas-settur privat tal-ekonomija, jiġifieri l-impriżi privati li huma persuni taxxabbli kontra l-kompetizzjoni ta' korpi rregolati mid-dritt pubbliku li ma humiex persuni taxxabbli. Konsegwentement, l-applikazzjoni

ta' din id-dispożizzjoni favur, ukoll, korpi rregolati mid-dritt pubbliku tmur kontra l-għan ta' din l-istess dispożizzjoni.

27 L-ewwel nett, il-Bundesfinanzhof tqis li l-Istati Memberi jistgħu biss jużaw il-possibbiltà, prevista fir-raba' subparagrafu tal-Artikolu 4(5) tas-Sitt Direttiva, li jikkunsidraw bħala attivitajiet ta' awtorità pubblika l-attivitajiet ta' korpi rregolati mid-dritt pubbliku eżenti skont l-Artikolu 13 jew 28 ta' din id-direttiva jekk dispożizzjoni legali ġiet adottata f'dan is-sens.

28 F'dan ir-rigward, mid-deċiżjoni tal-qorti tar-rinviju jirriżulta li, f'dak li jikkonċerna l-intaxxar ta' korpi rregolati mid-dritt pubbliku li jeżerċitaw attivitajiet ta' kiri u lokazzjoni ta' immobbli, ebda dispożizzjoni legali espressa ma ġiet adottata fil-Ġermanja. Fil-kawża prinċipali, l-intaxxar tal-imsemmija korpi, meta jwettqu tali tranżazzjonijiet, jiddependi biss fuq l-interpretazzjoni tal-kunċett ta' "amministrazzjoni ta' beni". Issa, dan il-kunċett ma jinsabx fil-leġiżlazzjoni rilevanti, jiġifieri la fl-Artikolu 2 (3) tal-UStG, la fl-Artikolu 1(1)(6) tal-KStG, la fl-Artikolu 4 tal-KStG, u lanqas f'delegazzjoni leġiżlattiva li dawn id-dispożizzjonijiet jagħtu lill-amministrazzjoni.

29 It-tieni nett, il-Bundesfinanzhof tistaqsi jekk l-applikazzjoni tar-raba' subparagrafu tal-Artikolu 4(5) tas-Sitt Direttiva hijiex eskluża fil-kawża prinċipali, minħabba l-fatt li hija l-IHK stess, iktar milli wieħed mill-kompetituri privati tagħha, li tista' tbati minn distorsjonijiet sinjifikattivi tal-kompetizzjoni fis-sens tat-tieni subparagrafu tal-imsemmija dispożizzjoni, f'każ li t-tranżazzjonijiet tagħha ta' sullokazzjoni għal terminu twil ma jitqisux bħala mhux taxxabbli.

30 Fil-fatt, il-Bundesfinanzhof tqis li, jekk l-għan prinċipali tat-tieni subparagrafu tal-Artikolu 4(5) tas-Sitt Direttiva huwa li jipproteġi s-settur privat tal-ekonomija mill-attivitajiet li mhux taxxabbli tal-korpi rregolati mid-dritt pubbliku, dan ma jeskludiex, b'hekk, li dawn il-korpi jistgħu wkoll jibbenefikaw mill-kompetizzjoni residwa prevista

f'din id-dispożizzjoni. F'dan ir-rigward, hija tosserva li l-ebda restrizzjoni għal din il-kompetizzjoni residwa ma tidher mill-kliem tal-imsemmi tieni subparagrafu, li hija relatata mad-dehra ta' distorsjonijiet sinjifikattivi tal-kompetizzjoni, u indipendentement min ikun il-vittima tagħhom. Madankollu, il-Bundesfinanzhof qieset li ż-żewġ interpretazzjonijiet opposti jistgħu jsibu sostenn fil-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja.

31 F'dawn iċ-ċirkustanzi, il-Bundesfinanzhof iddeċidiet li tissospendi l-proċeduri quddiemha u tagħmel lill-Qorti tal-Ġustizzja d-domandi preliminari segwenti:

"1) Jistgħu l-Istati Membri 'jqisu' l-attivitajiet ta' Stati, ta' awtoritajiet governattivi reġjonali u lokali u ta' korpi oħra rregolati bid-dritt pubbliku li huma eżenti mit-taxxa taħt l-Artikolu 13 tas-Sitt Direttiva tal-Kunsill […] bħala attivitajiet li huma jeżerċitaw bħala awtorità pubblika fis-sens tar-raba' subparagrafu tal-Artikolu 4(5) ts-Sitt Direttiva […] biss jekk l-Istati Membri jipprovdu dispożizzjoni legali espressi għal dan il-għan?

2) Jistgħu 'distorzjoni[jiet] sinifikanti tal-kompetizzjoni' fis-sens tar-raba' subparagrafu moqri flimkien mat-tieni subparagrafu tal-Artikolu 4(5) tas-Sitt Direttiva […] jeżistu biss fejn il-kunsiderazzjoni ta' korp irregolat mid-dritt pubbliku bħala persuna mhux taxxabbli twassal għal distorsjonijiet sinjifikattivi tal-kompetizzjoni bi ħsara għal persuni privati kompetituri li huma taxxabbli jew inkella wkoll fejn il-kunsiderazzjoni ta' korp irregolat mid-dritt pubbliku bħala persuna mhux taxxabbli twassal għal distorsjonijiet sinjifikattivi tal-kompetizzjoni bi ħsara għalih innifsu?"

Fuq id-domandi preliminari

Fuq l-ewwel domanda

32 Permezz tal-ewwel domanda tagħha, il-Bundesfinanzhof tistaqsi jekk l-Istati Membri jistgħux jużaw il-possibbiltà, prevista fir-raba' subparagrafu tal-Artikolu 4(5) tas-Sitt Direttiva, li jikkunsidraw bħala attivitajiet ta' awtorità pubblika l-attivitajiet tal-korpi rregolati mid-dritt pubbliku, eżenti skont l-Artikoli 13 u 28 tal-istess direttiva, biss meta dispożizzjoni legali espressa hija adottata f'dan is-sens.

Osservazzjonijiet ippreżentati lill-Qorti tal-Ġustizzja

33 Salix tqis li kif jirriżulta mill-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja, sabiex tintuża l-possibbiltà prevista fir-raba' subparagrafu tal-Artikolu 4(5) tas-Sitt Direttiva, l-Istati Membri għandhom jadottaw dispożizzjonijiet legali fejn espressament jagħmlu referenza għal din il-possibbiltà. Fil-fatt, l-Istati Membri, fil-kuntest tat-traspożizzjoni tad-direttivi Komunitarji, għandhom jagħżlu l-istrumenti leġiżlattivi vinkolanti tad-dritt nazzjonali, sabiex jistabbilixxu qafas legali preċis, bla ekwivoċi u biżżejjed ċar għall-operaturi ekonomiċi kollha. Hija żżid li dawn l-atti jistgħu, madankollu, jiġu ddelegati lill-amministrazzjoni ta' setgħat ta' eżekuzzjoni sussidjarja.

34 Il-Gvern Ġermaniż jikkunsidra, min-naħa tiegħu, li t-traspożizzjoni tar-raba' subparagrafu tal-Artikolu 4(5) tas-Sitt Direttiva għandha bżonn l-adozzjoni ta' dispożizzjoni legali, imma li din ma għandhiex bilfors tkun espressa. Fil-fatt, huwa biżżejjed, fir-rigward tat-traspożizzjoni tal-possibbiltà prevista fl-imsemmija dispożiz-

zjoni, li l-intenzjoni tal-leġiżlatur tkun tista' tiġi dedotta mid-dispożizzjonijiet legali applikabbli skont il-metodi ta' interpretazzjoni ġuridiċi magħrufa. Issa, kontrarjament għall-indikazzjonijiet tal-qorti tar-rinviju, dispożizzjonijiet legali ġew adottati għat-traspożizzjoni tal-imsemmija dispożizzjoni.

35 Il-Gvern Irlandiż isostni li jirriżulta mill-ġurisprudenza stabbilita tal-Qorti tal-Ġustizzja li l-Istati Membri, meta jittrasponu direttiva fis-sistema legali nazzjonali tagħhom, għandhom jiksbu l-għanijiet previsti f'dik id-direttiva, filwaqt li huma liberi li jagħżlu l-forma u l-metodi xierqa sabiex jaslu għal dan ir-riżultat. Fil-kawża prinċipali, dan il-Gvern iqis li l-leġiżlazzjoni Ġermaniża, billi tagħmel distinzjoni ċara bejn l-amministrazzjoni ta' beni u t-tranżazzjonijiet kummerċjali, toħloq bażi legali biżżejjed soda għall-applikazzjoni tar-raba' subparagrafu tal-Artikolu 4(5) tas-Sitt Direttiva, b'mod li n-nuqqas ta' dispożizzjonijiet espressi ma huwiex rilevanti.

36 Il-Kummissjoni tal-Komunitajiet Ewropej hija tal-fehma li r-rispett tal-prinċipji ġenerali tad-dritt Komunitarju jirrikjedi li t-traspożizzjoni tad-direttivi Komunitarji ssir permezz ta'regoli fid-dritt nazzjonali li huma ċari, rigorużi, mogħnija b'effett dirett fir-rigward taċ-ċittadini, li għandhom ikunu s-suġġett ta' pubblikazzjoni uffiċjali u ma jistgħux jiġu emendati skont ix-xewqa tal-amministrazzjoni. Għaldaqstant, l-Istati Membri għandhom jipprevedu dispożizzjonijiet ta' natura leġiżlattiva jew regolamentorja. Fil-kawża prinċipali, id-dispożizzjoni espressa u fformulata bi preċiżjoni hija iktar neċessarja, peress li għandu jiġi ddeterminat il-kamp tal-applikazzjoni ta' deroga mill-prinċipju tal-intaxxar ta' kull persuna li, b'mod indipendenti, twettaq waħda mill-attivitajiet ekonomiċi msemmija fl-Artikolu 4(2) tas-Sitt Direttiva.

Il-kunsiderazzjonijiet tal-Qorti tal-Ġustizzja

37 Preliminarjament, hemm lok li jiġi rrilevat li jirriżulta mill-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 13B(b) tas-Sitt Direttiva li l-attività ta' lokazzjoni tal-postijiet għall-ipparkjar ta' vetturi ma tinsabx fost l-attivatijiet li jistgħu jkunu eżenti. Għaldaqstant, tali attività ma tistax titqies, skont ir-raba' subparagrafu tal-Artikolu 4(5) tas-Sitt Direttiva, bħala attività magħmula minn awtorità fis-sens tal-ewwel subparagrafu ta' din id-dispożizzjoni, fil-każ fejn hija stess ma tissodisfax din il-kundizzjoni (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tal-14 ta' Diċembru 2000, Fazenda Pública, C-446/98, Ġabra p. I-11435, punt 44).

38 Madankollu, għandu jiġu ppreċiżat li l-kunċett tal-"aljenazzjoni [lokazzjoni] ta' proprjeta immobbli" li huwa suġġett tal-eżenzjoni prevista fl-Artikolu 13B(b) tas-Sitt Direttiva, neċessarjament jinkludi, barra l-lokazzjoni ta' proprjetà li tikkostitwixxi l-oġġett prinċipali ta' din il-lokazzjoni, il-proprjetà sekondarja li hija marbuta mal-oġġett prinċipali tal-lokazzjoni. Għalhekk, ma tistax tiġi eskluża mill-eżenzjoni hekk prevista l-lokazzjoni ta' postijiet għall-ipparkjar ta' vetturi, meta din il-lokazzjoni hija strettament marbuta mal-lokazzjoni ta' immobbli intiż għal użu ieħor, fis-sens li ż-żewġ lokazzjonijiet jifformaw tranżazzjoni ekonomika waħda (sentenza tat-13 ta' Lulju 1989, Henriksen, 173/88, Ġabra p. 2763, punti 14 u 15).

39 Fil-kawża prinċipali, jekk ikun il-każ, hija l-qorti tar-rinviju li għandha tivverifika, wara li tikkunsidra ċ-ċirkustanzi kollha rilevanti, jekk is-sullokazzjoni għal terminu twil, mill-IHK, ta' parti mill-postijiet intiżi għall-ipparkjar taħt l-art ta' vetturi lill-kerrejja għal terminu twil tal-uffiċċji intiżi fl-istess immobili tifformax parti minn tranżazzjoni ekonomika waħda, fis-sens tal-ġurisprudenza msemmija fil-punt preċedenti. Fil-fatt, jekk dan mhux il-każ, is-sullokazzjoni tal-IHK ta' dawn il-postijiet tal-ipparkjar ma tistax, f'kull kas, titqies, skont ir-raba' subparagrafu tal-Artikolu 4(5) tas-Sitt Direttiva, bħala attività magħmula minn awtorità pubblika, fis-sens tal-ewwel subparagrafu ta' din id-dispożizzjoni.

40 Fir-rigward tal-kwistjoni dwar jekk l-Istati Membri jistgħux jużaw il-possibbiltà prevista fir-raba' subparagrafu tal-Artikolu 4(5) tas-Sitt Direttiva biss jekk ikunu adottaw dispożizzjoni legali espressa f'dan is-sens, għandu jiġi mfakkar li, skont ġurisprudenza stabbilita tal-Qorti tal-Ġustizzja, it-traspożizzjoni fid-dritt intern ta' direttiva ma teżiġix neċessarjament riproduzzjoni formali u testwali tad-dispożizzjonijiet tagħha f'regola legali espressa u speċifika u tista' tiġi sodisfatta minn kuntest ġuridiku ġenerali, billi dan jiżgura effettivament l-applikazzjoni sħiħa tad-direttiva b'mod biżżejjed ċar u preċiż (sentenzi tat-28 ta' Frar 1991, Il-Kummissjoni vs Il-Ġermanja, C-131/88, Ġabra p. I-825, punt 6; tal-15 ta' Novembru 2001, Il-Kummissjoni vs L-Italja, C-49/00, Ġabra p. I-8575, punt 21, kif ukoll tat-28 ta' April 2005, Il-Kummissjoni vs L-Italja, C-410/03, Ġabra p. I-3507, punt 60).

41 Huwa partikolarment importanti, sabiex ir-rekwiżit taċ-ċertezza legali jiġi sodisfatt, li, fil-każ fejn din id-direttiva hija intiża sabiex jinħolqu drittijiet għall-individwi, il-benefiċarji jkunu f'pożizzjoni li jifhmu l-portata kompleta tad-drittijiet tagħhom u li jużawhom, jekk ikun il-każ, quddiem il-qrati nazzjonali (ara s-sentenzi ċċitati iktar 'il fuq Il-Kummissjoni vs Il-Ġermanja, punt 6; tal-15 ta' Novembru 2001, Il-Kummissjoni vs L-Italja, punti 21 u 22, kif ukoll tat-28 ta' April 2005, Il-Kummissjoni vs L-Italja, punt 60).

42 Fil-fatt, kull Stat Membru għandu jeżegwixxi d-direttivi b'mod li jissodisfa totalment ir-rekwiżiti ta' kjarezza u ċertezza tas-sitwazzjonijiet ġuridiċi imposti mil-leġiżlatur Komunitarja, fl-interess tal-persuni kkonċernati stabbiliti fl-Istati Membri. Għal dan il-għan, id-dispożizzjonijiet ta' direttiva għandhom jiġu implementati b'forza vinkolanti inkontestabbli, kif ukoll bl-ispeċifiċità, il-preċiżjoni u l-kjarezza rikjesti (sentenza tat-18 ta' Ottubru 2001, Il-Kummissjoni vs L-Irlanda, C-354/99, Ġabra p. I-7657, punt 27 u l-ġurisprudenza ċċitata).

43 B'mod partikolari, prattiċi amministrattivi sempliċi li karatteristikament jistgħu jiġu emendati skont ix-xewqa tal-amministrazzjoni u li huma nieqsa minn pubbliċità adegwata, ma jistgħux jiġu kkunsidrati li jikkostitwixxu eżekuzzjoni valida tal-

obbligazzjonijiet tat-Trattat KE (ara s-sentenza tas-7 ta' Marzu 1996, Il-Kummissjoni vs Franza, C-334/94, Ġabra p. I-1307, punt 30, u tat-13 ta' Marzu 1997, Il-Kummissjoni vs Franza, C-197/96, Ġabra p. I-1489, punt 14).

44 Għalkemm hija l-qorti tar-rinviju li għandha tevalwa jekk il-kundizzjonijiet tat-traspożizzjoni, esposti fil-punti 40 sa 43 tas-sentenza preżenti, humiex sodisfatti fil-kawża prinċipali, il-Qorti tal-Ġustizzja tista', madankollu, sabiex tagħti risposta utli lil din il-qorti, tipprovdilha bl-indikazzjonijiet li hija tikkunsidra neċessarji. (ara, b'mod partikolari, is-sentenza tal-1 ta' Lulju 2008, MOTOE, C-49/07, Ġabra p. I-4863, punt 30, u tat-22 ta' Diċembru 2008, Magoora, C-414/07, Ġabra p. I-10921, punt 33).

45 F'din il-kawża, mid-deċiżjoni tal-qorti tar-rinviju jirriżulta li, skont d-dritt fiskali Ġermaniż, il-possibbiltà għall-IHK li tagħżel li tkun intaxxata tiddependi esklużivament mill-kwistjoni dwar jekk il-lokazzjoni ta' immobbli minn korpi irregolati mid-dritt pubbliku hijiex kkunsidrata bħala attività ta' kummerċjant magħmula fil-kuntest ta' stabbiliment industrijali jew kummerċjali, jew bħala sempliċi amministrazzjoni ta' beni.

46 F'dan ir-rigward, jirriżulta wkoll mid-deċiżjoni tal-qorti tar-rinviju, kif ġie rrilevat ukoll fil-punt 28 ta' din is-sentenza, li l-kunċett deċiżiv ta' amministrazzjoni ta' beni ma jinsabx fil-leġiżlazzjoni rilevanti, jiġifieri la fl-UStG, la fil-KStG, u lanqas f'delegazzjoni leġiżlattiva li dawn id-dispożizzjonijiet jagħtu lill-amministrazzjoni.

47 Sa fejn l-Gvern Ġermaniż josserva li l-Artikolu 14 tal-AO jipprevedi l-kunċett tal-amministrazzjoni ta' beni u jiddistingwih mill-attivitajiet ta' kummerċjant, hemm madankollu lok li jiġi rrilevat li mid-deċiżjoni tal-qorti tar-rinviju jirriżulta li sitwazzjonijiet bħal dawk fil-kawża prinċipali ma jaqgħux direttament fil-kamp tal-applikazzjoni ta' dan l-Artikolu 14.

48 Fil-fatt, il-qorti tar-rinviju ppreċiżat, minn naħa, li d-distinzjoni bejn l-amministrazzjoni ta' beni u l-attivitajiet ta' kummerċjant ma tinsabx fil-leġiżlazzjoni rilevanti. Min-naħa l-oħra, hija espressament tindika li, sa fejn din id-distinzjoni hija kkunsidrata, minkejja dan, applikabbli għas-sistema tat-taxxa tal-kumpanniji, din l-evalwazzjoni tirriżulta biss minn deduzzjoni li, ta' bilfors, hija, parzjalment, ibbażata, fuq l-Artikolu 14 tal-AO, u parzjalment, fuq l-Artikolu 4(4) tal-KStG.

49 Fl-aħħar nett, mid-deċiżjoni tal-qorti tar-rinviju jirriżulta li, kontrarjament għall-Finanzamt, l-amministrazzjoni fiskali kompetenti li għandha ġurisdizzjoni sabiex tiddeċiedi fuq it-talba tal-IHK li tnaqqas il-VAT tal-input ikkunsidrat li l-lokazzjoni għal terminu twil hija wkoll attività ta' kummerċjant li tagħti lok, b'mod definittiv, għad-dritt ta' tnaqqis. Għandu għaldaqstant jiġi kkonstatat li jeżistu prattiċi amministrattivi diverġenti.

50 Barra minn hekk, mid-deċiżjoni tal-qorti tar-rinviju jirriżulta li l-ebda dispożizzjoni legali espressa ma ġiet adottata fil-Ġermanja għal dak li jirrigwarda l-intaxxar ta' korpi rregolati mid-dritt pubbliku li jwettqu attivitajiet ta' kiri u lokazzjoni ta' immobbli.

51 F'dan ir-rigward, għandu jiġi enfasizzat li r-raba' subparagrafu tal-Artikolu 4(5) tas-Sitt Direttiva jipprovdi li l-Istati Membri għandhom il-possibbiltà, u mhux l-obbligu, li jikkunsidraw l-attivitajiet ta' korpi rregolati mid-dritt pubbliku eżenti taħt l-Artikoli 13 jew 28 tas-Sitt Direttiva, bħal li kieku kienu attivitajiet ta' awtorità pubblika. Għaldaqstant, it-traspożizzjoni fil-liġi nazzjonali ta' din id-dispożizzjoni ma hijiex obbligatorja.

52 Isegwi li, sabiex jibbenefikaw mill-possibbiltà prevista f'din id-dispożizzjoni, l-Istati Membri huma mitluba jagħżlu li jużawha.

53 Għandu wkoll jiġi rrilevat li l-imsemmija possibbiltà tawtorizza lill-Istati Membri li jibbenefikaw, għal dawn l-attivitajiet, mid-deroga, prevista fl-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 4(5) tas-Sitt Direttiva, mir-regola ġenerali stabbilita fl-Artikoli 2(1) u 4(1) u (2) ta' din id-direttiva, li kull attività ta' natura ekonomika hija, fil-prinċipju, suġġetta għall-VAT.

54 Issa, minħabba li r-raba' subparagrafu tal-Artikolu 4(5) tas-Sitt Direttiva jipprevedi deroga minn waħda mir-regoli ġenerali ta' din id-direttiva, hemm lok li din id-dispożizzjoni tiġi interpretata b'mod strett.

55 F'dawn iċ-ċirkustanzi, għandu jiġi kkunsidrat li, sabiex jibbenefikaw mill-possibbiltà prevista fir-raba' subparagrafu tal-Artikolu 4(5) tas-Sitt Direttiva, l-Istati Membri għandhom iwettqu għażla speċifika f'dan is-sens. Huma għandhom b'hekk jipprovdu li l-attivitajiet partikolari tal-korpi rregolati mid-dritt pubbliku, eżenti taħt l-Artikolu 13 jew 28 tas-Sitt Direttiva, huma kkunsidrati attivitajiet ta' awtorità pubblika.

56 F'dan ir-rigward, hemm lok li jiġi ppreċiżat li l-Istati Membri għandhom il-possibbiltà li jagħżlu t-teknika leġiżlattiva li jidrilhom l-iktar xierqa għalihom. Huma jistgħu, pereżempju, jew jirriproduċu biss fil-leġiżlazzjoni nazzjonali l-formolazzjoni użata fis-Sitt Direttiva jew espressjoni ekwivalenti jew jistabbilixxu lista ta' attivitajiet tal-korpi rregolati mid-dritt pubbliku eżenti skont l-Artikolu 13 jew 28 tas-Sitt Direttiva li huma kkunsidrati bħala attivitajiet ta' awtorità pubblika. (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tas-17 ta' Ottubru 1989, Comune di Carpaneto Piacentino *et*, 231/87 u 129/88, Ġabra p. 3233, punt 18).

57 Fil-fatt, awtorità eżekuttiva, permezz ta' dispożizzjoni legali, tista' tiġi awtorizzata biex tispeċifika l-attivitajiet ta' korpi rregolati bid-dritt pubbliku eżenti mit-taxxa taħt l-Artikoli 13 jew 23 tas-Sitt Direttiva li huma kkunsidrati attivitajiet tal-awtorità pubblika, bil-kundizzjoni li d-deċiżjonijiet ta' applikazzjoni tagħha jkollhom forza vinkolanti inkontestabbli, jissodisfaw ir-rekwiżiti tal-ispeċifiċità, tal-preċiżjoni kif ukoll tal-kjarezza meħtieġa sabiex tiġi ggarantita ċ-ċertezza fil-każijiet ġuridiċi u jistgħu jkunu suġġetti għall-istħarriġ mill-qrati nazzjonali. (ara, b'analoġija, is-sentenza Fazenda Pública, iċċitata iktar 'il fuq, punt 35).

58 Fid-dawl ta' dak li ntqal iktar 'il fuq, ir-risposta għal ewwel domanda magħmula għandha tkun li l-Istati Membri għandhom jintroduċu dispożizzjoni espressa sabiex ikunu jistgħu jibbenefikaw mill-possibbiltà prevista fir-raba' subparagrafu tal-Artikolu 4 (5) tas-Sitt Direttiva, possibbiltà li biha attivitajiet partikolari ta' korpi rregolati mid-dritt pubbliku, eżenti mit-taxxa skont l-Artikolu 13 jew 28 ta' din id-direttiva, huma kkunsidrati attivitajiet tal-awtorità pubblika.

Fuq it-tieni domanda

59 Permezz tat-tieni domanda tagħha, il-Bundesfinanzhof tistaqsi, essenzjalment, jekk it-tieni subparagrafu tal-Artikolu 4(5) tas-Sitt Direttiva għandux jiġi interpretat fis-sens li korpi rregolati mid-dritt pubbliku għandhom jiġu kkunsidrati bħala persuni taxxabbli għall-attivitajiet jew l-tranżazzjonijiet li huma jwettqu bħala awtoritajiet pubbliċi, u mhux biss meta t-trattament tagħhom bħala persuni mhux taxxabbli skont l-ewwel jew ir-raba' subparagrafu tal-imsemmija dispożizzjoni jwassal għal distorsjonijiet sinjifikattivi tal-kompetizzjoni għad-detriment tal-kompetituri privati tagħhom, iżda wkoll meta dan iwassal għal tali distorsjonijiet għad-detriment tagħhom stess.

Osservazzjonijiet ippreżentati lill-Qorti tal-Ġustizzja

60 Salix, il-Gvern Ġermaniż u l-Kummissjoni josservaw li l-kliem tat-tieni subparagrafu tal-Artikolu 4(5) tas-Sitt Direttiva huwa indirizzat mingħajr distinzjoni lejn kull "distorzjoni[jiet] sinifikanti tal-kompetizzjoni", tkun min tkun il-vittma. Mandankollu, it-trattament ta' dawn il-korpi bħala persuni mhux taxxabbli, li ċċaħħadhom mid-dritt għal tnaqqis tal-VAT tal-input imħallsa, jista' wkoll iwassal għal distorsjoni tal-kompetizzjoni għad-detriment tal-persuna mhux taxxabbli. Peress li l-kompetizzjoni hija distorta, kemm jekk favur il-korpi rregolati mid-dritt pubbliku jew favur tal-kompetituri privati, hemm lok li jiġi kkonstatat ksur tal-prinċipju ta' newtralità fiskali, li fil-qasam tal-VAT huwa rrappreżentat bħala l-prinċipju ta' trattament ugwali. Fil-fatt, tali interpretazzjoni hija kompatibbli mal-protezzjoni tal-kompetizzjoni, mingħajr ma tittieħed inkunsiderazzjoni l-kwalità suġġettiva tal-operatur individwali inkwistjoni.

61 Min-naħa l-oħra, il-Gvern Irlandiż josserva li, għalkemm il-kliem tat-tieni subparagrafu tal-Artikolu 4(5) tas-Sitt Direttiva ma jispeċifikax il-kunċett tad-"distorzjoni[jiet] sinifikanti tal-kompetizzjoni", l-imsemmi Artikolu 4(5) jeskludi, mill-kamp tal-applikazzjoni tas-Sitt Direttiva, il-korpi rregolati mid-dritt pubbliku. Qatt ma kienet l-intenzjoni tal-leġiżlatur Komunitarju li korpi rregolati mid-dritt pubbliku jkunu jistgħu jinvokaw huma stess din l-eċċezzjoni sabiex jiksbu l-istat ta' operaturi taxxabbli għall-attivitajiet tagħhom. Barra minn hekk, tali interpretazzjoni xxejjen id-diskrezzjoni mogħtija lill-Istati Membri permezz tar-raba' subparagrafu tal-imsemmija dispożizzjoni, u tmur kontra l-għan tat-tieni subparagrafu tal-istess dispożizzjoni li, b'mod konformi mal-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja, tħares li tipproteġi l-kompetituri privati mill-attività ta' korpi rregolati mid-dritt pubbliku.

Il-kunsiderazzjonijiet tal-Qorti tal-Ġustizzja

62 Preliminarjament, għandu jiġi mfakkar li, skont l-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 4(5) tas-Sitt Direttiva, il-korpi tad-dritt pubbliku ma humiex ikkunsidrati bħala persuni taxxabbli għall-VAT għall-attivitajiet jew it-tranżazzjonijiet ta' natura ekonomika li jwettqu bħala awtorità pubblika, u li, skont ir-raba' subparagrafu tal-istess dispożizzjoni, l-Istati Membri jistgħu jqisu bħala attivitajiet ta' awtorità pubblika l-attivitajiet eżenti mit-taxxa ta' dawn il-korpi skont l-Artikoli 13 jew 28 tal-imsemmija direttiva.

63 Madankollu, anki meta dawn il-korpi jeżerċitaw tali attivitajiet fil-vesti ta' awtoritajiet pubbliċi, huma għandhom jitqiesu bħala persuni taxxabbli, b'mod konformi mat-tieni subparagrafu tal-Artikolu 4(5), sa fejn il-fatt li ma jitqisux persuni taxxabbli jwassal għal distorsjonijiet sinjifikattivi tal-kompetizzjoni.

64 Hija l-qorti tar-rinviju, għaldaqstant, li għandha tistabbilixxi fl-ewwel lok jekk l-attività ta' lokazzjoni tal-IHK tikkostitwixxix attività mwettqa minn korp irregolat mid-dritt pubbliku fis-sens tal-ewwel jew ir-raba' subparagrafu tal-Artikolu 4(5) tas-Sitt Direttiva. It-tieni subparagrafu tal-Artikolu 4(5) japplika biss jekk dan ikun il-każ. (ara, f'dan is-sens, is-sentenza Fazenda Pública, iċċitata iktar 'il fuq, punt 43, u tas-16 ta' Settembru 2008, Isle of Wight Council *et,* C-288/07, Ġabra p. I-7203, punti 30 sa 32).

65 L-ewwel nett, għandu jiġi mfakkar li, skont it-tieni subparagrafu tal-Artikolu 4(5) tas-Sitt Direttiva, il-korpi rregolati mid-dritt pubbliku għandhom jitqiesu, meta jagħmlu attivitajiet jew tranżazzjonijiet bħala awtoritajiet pubbliċi, bħala persuni taxxabbli

għall-attivitajiet jew għall-tranżazzjonijiet tagħhom meta "jekk jitqiesu bħala persuni mhux taxxabbli dan iwassal għal distorsjoni[jiet] sinifikanti tal-kompetizzjoni."

66 Għalhekk, il-kliem tat-tieni subparagrafu tal-Artikolu 4(5) tas-Sitt Direttiva ma jippreċiżax liema persuni huwa intiż li jipproteġi kontra dawn id-distorsjonijiet sinjifkanti tal-kompetizzjoni maħluqa minħabba li l-korpi rregolati mid-dritt pubbliku ma humiex persuni taxxabbli.

67 It-tieni nett, għandu jiġi mfakkar li t-tieni subparagrafu tal-Artikolu 4(5) tas-Sitt Direttiva, billi jipprevedi deroga għall-korpi rregolati mid-dritt pubbliku bħala persuni mhux taxxabbli għall-attivitajiet jew it-tranżazzjonijiet li jwettqu bħala awtoritajiet pubbliċi, huwa intiż li jistabbilixxi mill-ġdid ir-regola ġenerali, prevista f'Artikoli 2(1) u 4(1)(2) tal-istess direttiva, li tipprovdi li kull attività ta' natura ekonomika trid, bħala prinċipju, tkun suġġetta għall-VAT (ara s-sentenza Isle of Wight Council *et,* iċċitata iktar 'il fuq, punt 38).

68 B'hekk, it-tieni subparagrafu tal-Artikolu 4(5) tas-Sitt Direttiva għandu jiġi interpretat b'mod strett (ara s-sentenza Isle of Wight Council *et,* iċċitata iktar 'il fuq, punt 60).

69 It-tielet nett, fir-rigward tal-għanijiet tat-tieni subparagrafu tal-Artikolu 4(5) tas-Sitt Direttiva, li għalih tirreferi, b'mod partikolari, l-Irlanda, xejn ma jindika li din id-dispożizzjoni tfittex li tiżgura li l-korpi rregolati mid-dritt pubbliku jsofru mill-konsegwenzi tad-distorsjonijiet sinjifikattivi tal-kompetizzjoni li t-trattament tagħhom bħala persuni taxxabbli, skont l-ewwel jew r-raba' subparagrafu tal-imsemmija dispożizzjoni, jista' joħloq.

70 Ir-raba' nett, għandu jiġi mfakkar li d-dritt għat-tnaqqis previst fl-Artikoli 17 *et seq.* tas-Sitt Direttiva huwa parti integrali mill-mekkaniżmu tal-VAT u ma jistax, bħala prinċipju, jiġi limitat. Huwa jiġi eżerċitat immedjatament għat-taxxi kollha imposti fuq it-tranżazzjonijiet li għandhom x'jaqsmu mal-input. (ara, b'mod partikolari, is-sentenzi tas-6 ta' Lulju 1995, BP Soupergaz, C-62/93, Ġabra p. I-1883, punt 18; tal-21 ta' Marzu 2000, Gabalfrisa *et*, C-110/98 sa C-147/98, Ġabra p. I-1577, punt 43, kif ukoll tas-6 ta' Lulju 2006, Kittel u Recolta Recycling, C-439/04 u C-440/04, Ġabra p. I-6161, punt 47).

71 Fil-fatt, l-iskema tat-tnaqqis hija intiża sabiex ittaffi għal kollox lill-kummerċjant mill-piż tal-VAT dovuta jew imħallsa fil-kuntest tal-attivitajiet ekonomiċi kollha tiegħu. Is-sistema komuni tal-VAT tiggarantixxi, għaldaqstant, in-newtralità f'dak li għandu x'jaqsam mal-ispiża fiskali tal-attivitajiet ekonomiċi kollha, indipendentement mill-għanijiet jew ir-riżultati ta' dawn l-attivitajiet, bil-kundizzjoni li l-imsemmija attivitajiet ikunu, bħala prinċipju, huma nfushom suġġetti għall-VAT (ara, b'mod partikolari, is-sentenzi tat-22 ta' Frar 2001, Abbey National, C-408/98, Ġabra p. I-1361, punt 24; tal-21 ta' April 2005, HE, C-25/03, Ġabra p. I-3123, punt 70, kif ukoll Kittel u Recolta Recycling, iċċitati iktar 'il fuq, punt 48).

72 Isegwi li, bħala prinċipju, id-dritt għal tnaqqis japplika għal katina kollha tal-kunsinni ta' oġġetti u tal-prestazzjonijiet ta' servizzi magħmula minn persuni taxxabbli li jagixxu f'din il-kwalità għall-bżonnijiet tal-attivitajiet ekonomiċi ta' persuni taxxabbli oħra. (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tat-12 ta' Jannar 2006, Optigen *et*, C-354/03, C-355/03 u C-484/03, Ġabra p. I-483, punt 52, kif ukoll Kittel u Recolta Recycling, iċċitata iktar 'il fuq, punt 45).

73 Issa, ma għandux jiġi eskluż li t-trattament bħala persuna mhux taxxabbli ta' korp irregolat mid-dritt pubbliku li jwettaq ċerti attivitajiet u tranżazzjonijiet li jipprekludi d-dritt ta' tnaqqis tal-VAT jista' joħloq riperkussjonijiet fil-katina tal-kunsinni tal-oġġetti u l-prestazzjonijiet tas-servizzi għad-detriment ta' persuni taxxabbli li jopera fis-settur privat.

74 Fil-fatt, fil-kawża prinċipali, hekk kif irrilevat fil-punti 17 u 21 tas-sentenza preżenti, il-fatt li l-IHK ma hijiex persuna taxxabbli pprekluda lil Salix, persuna ġuridika fid-dritt privat, milli tibbenefika mid-dritt għal tnaqqis tal-VAT tal-input imħallsa.

75 Minn dak li ntqal qabel, jirriżulta li t-tieni subparagrafu tal-Artikolu 4(5) tas-Sitt Direttiva jinkludi wkoll id-distorsjonijiet tal-kompetizzjoni ta' detriment għal korpi rregolati mid-dritt pubbliku.

76 F'dawn il-ċirkustanzi, ir-risposta għat-tieni domanda magħmula għandha tkun li t-tieni subparagrafu tal-Artikolu 4(5) tas-Sitt Direttiva għandu jiġi interpretat fis-sens li l-korpi rregolati mid-dritt pubbliku għandhom jitqiesu bħala persuni taxxabbli għall-attivitajiet jew għat-tranżazzjonijiet li jwettqu bħala awtoritajiet pubbliċi, mhux biss meta l-fatt li ma jitqisux bħala persuni taxxabbli, skont l-ewwel jew ir-raba' subparagrafu tal-imsemmija dispożizzjoni, iwassal għal distorsjonijiet sinjifikattivi tal-kompetizzjoni għad-detriment tal-kompetituri privati tagħhom, iżda wkoll meta dan iwassal għal tali distorsjonijiet għad-detriment tagħhom stess.

Fuq l-ispejjeż

77 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-Tielet Awla) taqta' u tiddeċiedi:

1) **L-Istati Membri għandhom jintroduċu dispożizzjoni espressa sabiex ikunu jistgħu jibbenefikaw mill-possibbiltà prevista fir-raba' subparagrafu tal-Artikolu 4(5) tas-Sitt Direttiva 77/388/KEE, tal-Kunsill, tas-17 ta' Mejju 1977, fuq l-armonizzazzjoni tal-liġijiet tal-Istati Membri dwar taxxi fuq id-dħul mill-bejgħ - Sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud: bażi uniformi ta' stima, li biha attivitajiet partikolari ta' korpi rregolati mid-dritt pubbliku, eżenti mit-taxxa skont l-Artikolu 13 jew 28 ta' din id-direttiva, huma kkunsidrati attivitajiet tal-awtorità pubblika.**

2) **It-tieni subparagrafu tal-Artikolu 4(5) tas-Sitt Direttiva 77/388 għandu jiġi interpretat fis-sens li l-korpi rregolati mid-dritt pubbliku għandhom jitqiesu bħala persuni taxxabbli għall-attivitajiet jew għat-tranżazzjonijiet li jwettqu bħala awtoritajiet pubbliċi, mhux biss meta l-fatt li ma jitqisux bħala persuni taxxabbli, skont l-ewwel jew ir-raba' subparagrafu tal-imsemmija dispożizzjoni, iwassal għal distorsjonijiet sinjifikattivi tal-kompetizzjoni għad-detriment tal-kompetituri privati tagħhom, iżda wkoll meta dan iwassal għal tali distorsjonijiet għad-detriment tagħhom stess.**

Firem