Ġabra tal-ġurisprudenza

SENTENZA TAL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (L-Ewwel Awla)

14 ta' Settembru 2017*

"Rinviju għal deċiżjoni preliminari – Tassazzjoni – Sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud – Direttiva 2006/112/KE – Artikolu 26(1)(b) u Artikoli 168 u 176 – Tnaqqis tat-taxxa tal-input imħallsa – Servizzi ta' kostruzzjoni jew ta' titjib ta' proprjetà immobbli li tappartjeni lil terzi – Użu tas-servizzi mit-terzi u mill-persuna taxxabbli – Provvista tas-servizz mingħajr ħlas lit-terzi – Kontabbiltà tal-infiq iġġenerat għas-servizzi mwettqa bħala li jagħmel parti mill-ispejjeż ġenerali tal-persuna taxxabbli – Determinazzjoni tal-eżistenza ta' rabta diretta u immedjata mal-attività ekonomika tal-persuna taxxabbli"

Fil-Kawża C-132/16,

li għandha bħala suġġett talba għal deċiżjoni preliminari skont l-Artikolu 267 TFUE, imressqa mill-Varhoven administrativen sad (qorti amministrattiva suprema, il-Bulgarija), permezz ta' deċiżjoni tat-8 ta' Diċembru 2015, li waslet fil-Qorti tal-Ġustizzja fl-1 ta' Marzu 2016, fil-proċedura

Direktor na Direktsia "Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika" - Sofia

vs

"Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments" EOOD,

Il-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (L-Ewwel Awla)

komposta minn R. Silva de Lapuerta, President tal-Awla, E. Regan, A. Arabadjiev (Relatur), C. G. Fernlund (Relatur) u S. Rodin, Imħallfin,

Avukat Ġenerali: J. Kokott

Reġistratur: R. Schiano, Amministratur,

wara li rat il-proċedura bil-miktub u wara s-seduta tal-1 ta' Diċembru 2016,

wara li kkunsidrat l-osservazzjonijiet ippreżentati:

– għad-Direktor na Direktsia "Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika" – Sofia, minn I. Kirova, bħala aġent,

– għal "Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments" EOOD, minn T. Todorov u Z. Naumov, avukati, Naumov, avukati,

– għall-Gvern Bulgaru, minn M. Georgieva u E. Petranova, bħala aġenti,

* Lingwa tal-kawża: il-Bulgaru.

– għall-Kummissjoni Ewropea, minn L. Lozano Palacios u G. Koleva kif ukoll minn D. Roussanov, bħala aġenti,

wara li semgħet il-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali, ippreżentati fis-seduta tas-6 ta' April 2017,

tagħti l-preżenti

Sentenza

1 It-talba għal deċiżjoni preliminari tirrigwarda l-interpretazzjoni tal-Artikolu 26(1) u tal-Artikoli 168 u 176 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).

2 Din it-talba tressqet fil-kuntest ta' tilwima bejn id-Direktor na Direktsia "Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika" – Sofia (direttur tad-direttorat "appell u prassi fil-qasam ta' tassazzjoni u ta' sigurtà soċjali" ta' Sofija, il-Bulgarija), u "Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments" EOOD (iktar 'il quddiem "Iberdrola") rigward żewġ avviżi ta' rettifika indirizzati lil din tal-aħħar u li jirrigwardaw id-dritt għal tnaqqis tat-taxxa tal-input fuq il-valur miżjud (VAT) imħallsa.

Il-kuntest ġuridiku

Id-dritt tal-Unjoni

3 L-Artikolu 26 tad-Direttiva 2006/112 jipprevedi:

"1. Kull waħda minn dawn it-transazzjonijiet li ġejjin għandha titqies bħala provvista ta' servizzi bi ħlas:

[…]

b) il-provvista ta' servizzi magħmula mingħajr ħlas minn persuna taxxabbli għall-użu privat tagħha jew għall-persunal tagħha, jew b'mod iktar ġenerali, għal skopijiet barra dawk tan-negozju tagħha.

2. L-Istati Membri jistgħu jidderogaw mill-paragrafu 1, sakemm din id-deroga ma twassalx għal distorsjoni tal-kompetizzjoni."

4 L-Artikolu 168 ta' din id-direttiva jipprovdi:

"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 mll-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;

[…]"

5 L-Artikolu 176 tal-imsemmija direttiva jipprovdi:

"Il-Kunsill, li jaġixxi unanimament fuq proposta mill-Kummissjoni, għandu jistabbilixxi n-nefqa li fir-rispett tagħha l-VAT m'għandhiex tkun tista' titnaqqas. It-VAT fl-ebda ċirkostanza m'għandha tkun tista' titnaqqas fir-rigward tan-nefqa li mhijiex strettament nefqa tan-negozju, bħal dik fuq il-lussu, pjaċiri jew divertiment.

Sa kemm id-disposizzjonijiet imsemmija fl-ewwel paragrafu jidħlu fis–seħħ, l-Istati Membri jistgħu jżommu l-esklużjonijiet kollha pprovduti skond il-liġijiet nazzjonali fl-1 ta' Jannar 1979 jew, fil-każ ta' l-Istati Membri li aderew għall-Komunità wara dik id-data, fid-data ta' l-adeżjoni tagħhom."

Id-dritt Bulgaru

6 L-Artikolu 68 taz-Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (liġi dwar it-taxxa fuq il-valur miżjud, DV Nru 63, tal-4 ta' Awwissu 2006), fil-verżjoni tiegħu applikabbli għall-kawża prinċipali (iktar 'il quddiem iz-"ZDDS"), jipprevedi, fil-paragrafu 1 tiegħu:

"Il-kreditu ta' taxxa huwa l-ammont ta' VAT li persuna taxxabbli rreġistrata għandha d-dritt li tnaqqas mill-VAT li hija taxxabbli għaliha skont din il-liġi għal:

1) oġġetti jew servizzi li hija rċeviet waqt kunsinna jew provvista ta' servizzi taxxabbli;

[...]"

7 Skont l-Artikolu 69(1) taz-ZDDS:

"Meta l-oġġetti u l-provvisti ta' servizzi jiġu użati għall-ħtiġijiet ta' provvisti taxxabbli magħmula mill-persuna taxxabbli rreġistrata, din il-persuna tkun intitolata li tnaqqas:

1) it-taxxa fuq l-oġġetti jew fuq il-provvista ta' servizzi li l-fornitur, meta dan tal-aħħar ikun persuna taxxabbli rreġistrata skont din il-liġi – jipprovdilha jew għandu jipprovdilha;

[...]"

8 L-Artikolu 70 taz-ZDDS jistabbilixxi li:

"1. Anki jekk il-kundizzjonijiet stabbiliti fl-Artikolu 69 jew fl-Artikolu 74 jiġu ssodisfatti, id-dritt għat-tnaqqis tat-taxxa tal-input imħallsa ma jeżistix meta:

[...]

2) l-oġġetti jew is-servizzi jkunu intiżi għal provvisti bla ħlas jew għal attivitajiet li ma jkunux parti mill-attività ekonomika tal-persuna taxxabbli;

[...]"

Il-kawża prinċipali u d-domandi preliminari

9 Il-komun ta' Tsarevo (il-Bulgarija) kiseb, inkwantu kuntrattur, permess ta' bini sabiex jirriabilita l-istazzjon għall-ippumpjar ta' ilma mormi li jaqdi kumpless għat-turisti li jinsab fit-territorju tiegħu.

10 Iberdrola hija investitur privat li akkwistat diversi artijiet f'dan il-kumpless għat-turisti sabiex tibni proprjetajiet immobbli li jinkludu madwar 300 appartament iddestinati għal residenza tal-istaġun. Permessi għal bini kienu nħarġu wkoll għal spazji ta' servizzi pubbliċi, spazji għal-ipparkjar u għal tagħmir fil-miftuħ.

11 Iberdrola kkonkludiet kuntratt mal-komun ta' Tsarevo li kien jirrigwarda r-riabilitazzjoni tal-istazzjon għall-ippumpjar permezz ta' xogħlijiet ta' kostruzzjoni u ta' titjib ta' dan l-istazzjon u ordnathom mingħand kumpannija terza.

12 Fi tmiem ix-xogħlijiet, il-proprjetajiet immobbli li Iberdrola ppjanat li tibni fil-kumpless għat-turisti jistgħu jingħaqdu mal-istazzjon għall-ippumpjar. Il-Varhoven administrativen sad (qorti amministrattiva suprema, il-Bulgarija), issemmi l-opinjoni ta' perit li jgħid li mingħajr din ir-riabilitazzjoni, din il-konnessjoni hija impossibbli, peress li l-inkanalar eżistenti huwa insuffiċjenti.

13 L-ispejjeż indikati fil-fattura għar-riabilitazzjoni tal-istazzjon għall-ippumpjar tniżżlu fil-kontijiet ta' Iberdrola bħala "spejjeż ikkonstatati bil-quddiem" inkwantu spejjeż għall-akkwist ta' assi fissi tanġibbli, u fil-kont ta' qligħ u telf tagħha bħala stocks għas-snin 2009 u 2010. Skont il-perit, teżisti rabta bejn il-provvisti indikati fil-fattura u l-oġġetti u s-servizzi li Iberdrola għandha tikkunsinna wara l-kostruzzjoni tal-proprjetajiet immobbli awtorizzata fuq l-artijiet tagħha.

14 L-amministrazzjoni fiskali kkunsidrat li Iberdrola ma setgħetx tnaqqas il-VAT tal-input imħallsa għal ammont ta' BGN 147 635 (leva Bulgara) (madwar EUR 74 284) u indirizzatilha avviż ta' rettifika kif koll avviż li jemenda l-avviż ta' rettifika.

15 L-Administrativen sad Sofia – grad (qorti amministrattiva ta' Sofija, il-Bulgarija) madankollu annullat dawn l-avviżi. Hija kkunsidrat li l-komun ta' Tsarevo bbenefika minn provvista ta' servizzi mingħajr ħlas li kienet tikkonsisti fit-twettiq ta' xogħlijiet ta' riabilitazzjoni tal-istazzjon għall-ippumpjar. Madankollu, din il-provvista ta' servizzi mingħajr ħlas ma kinitx tiġġustifika, fil-fehma tagħha, l-applikazzjoni tal-Artikolu 70(1)(2) taz-ZDDS peress li dawn ix-xogħlijiet jintużaw fil-kuntest tal-attività ekonomika ta' Iberdrola, jiġifieri l-konnessjoni mal-istazzjon għall-ippumpjar tal-proprjetajiet immobbli li għalihom kien inħareġ permess għal bini. Skont din il-qorti, sabiex jiġi rrikonoxxut id-dritt li titnaqqas VAT tal-input imħallsa għall-provvista ta' servizzi, l-ispejjeż magħmula għal dan il-għan għandhom ikunu parti mill-ispejjeż ġenerali tal-persuna taxxabbli u jkunu element kostituttiv tal-prezz ta' dawn is-servizzi. Ma huwiex rilevanti li x-xogħlijiet imwettqa jikkonċernaw proprjetà immobbli li tappartjeni lill-komun.

16 Il-qorti tar-rinviju ssemmi żewġ sentenzi tal-Qorti tal-Ġustizzja mogħtija f'kawżi li wkoll għandhom bħala oriġini l-Artikolu 70(2) taz-ZDDS, jiġifieri s-sentenza tas-16 ta' Frar 2012, Eon Aset Menidjmunt (C-118/11, EU:C:2012:97), u s-sentenza tat-22 ta' Marzu 2012, Klub (C-153/11, EU:C:2012:163). Madankollu, din il-qorti tindika li dawn is-sentenzi taw lok għal interpretazzjonijiet diverġenti min-naħa tal-qrati nazzjonali.

17 Skont ċerti qrati, minbarra l-fatt li x-xogħlijiet saru mingħajr ħlas, iċ-ċirkustanza li x-xogħol jappartjeni lill-patrimonju tal-komun u għalhekk ma jikkostitwixxix attiv tal-impriża jipprekludi li titnaqqas il-VAT tal-input imħallsa. Skont qrati oħra, min-naħa l-oħra, l-inklużjoni tal-ispejjeż magħmula għax-xogħlijiet fl-ispejjeż ġenerali tal-impriża u l-użu tal-istazzjon għall-ippumpjar fil-kuntest tal-attività ekonomika tal-impriża jiftħu dritt għal tnaqqis.

18 Barra minn hekk, il-qorti tar-rinviju tindika li skont id-dispożizzjoni nazzjonali inkwistjoni fil-kawża prinċipali, iċ-ċirkustanza li provvista ta' servizzi tiġi pprovduta mingħajr ħlas hija waħedha biżżejjed sabiex jiġi rrifjutat ir-rikonoxximent tad-dritt għal tnaqqis ta' VAT tal-input imħallsa, u konsegwentement indipendentement mill-fatt jekk is-servizzi inkwistjoni ntużawx fil-kuntest tal-attività ekonomika tad-destinatarju ta' dawn is-servizzi għal finijiet mhux relatati mal-impriża tiegħu. Din il-qorti ssostni madankollu d-differenza fir-rigward tal-Artikolu 26(1)(b) tad-Direttiva 2006/112, li jissuġġetta r-rifjut tad-dritt għal tnaqqis għall-kundizzjoni doppja li l-provvista ta' servizzi sseħħ mingħajr ħlas u li tintuża għal finijiet mhux relatati mal-attività tal-impriża.

19 F'dawn iċ-ċirkustanzi, il-Varhoven administrativen sad (qorti amministrattiva suprema) iddeċidiet li tissospendi l-proċeduri quddiemha u li tagħmel lill-Qorti tal-Ġustizzja d-domandi preliminari li ġejjin:

"1) L-Artikolu 26(1)(b), l-Artikolu 168(a) u l-Artikolu 176 tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112 [...] jipprekludu dispożizzjoni tad-dritt nazzjonali, bħall-punt 2 tal-Artikolu 70(1) taz-Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (Liġi dwar it-taxxa fuq il-valur miżjud), li tillimita d-dritt għat-tnaqqis tal-VAT tal-input imħallsa fir-rigward tal-provvista ta' servizzi ta' kostruzzjoni jew ta' xogħlijiet ta' titjib ta' proprjetà immobbli li hija proprjetà ta' terz, li jintużaw kemm mid-destinatarju tal-provvista u kemm mit-terz, għas-sempliċi raġuni li t-terz jikseb mingħajr ħlas l-eżitu ta' dawn is-servizzi, mingħajr ma jittieħed inkunsiderazzjoni l-fatt li s-servizzi ser jintużaw fil-kuntest tal-attività ekonomika tad-destinatarju, li huwa persuna taxxabbli?

2) L-Artikolu 26(1)(b), l-Artikolu 168(a) u l-Artikolu 176 [tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112 [...] jipprekludu prassi fiskali li tikkonsisti fir-rifjut li jiġi rrikonoxxut id-dritt għat-tnaqqis tal-VAT tal-input imħallsa fir-rigward tal-provvista ta' servizzi f'sitwazzjoni fejn l-ispejjeż li jikkorrispondu ma' dawn is-servizzi jiġu kkontabbilizzati fl-ispejjeż ġenerali tal-persuna taxxabbli għar-raġuni li dawn l-ispejjeż kienu sostnuti għall-kostruzzjoni jew għal xogħlijiet ta' titjib ta' proprjetà immobbli li hija proprjetà ta' terz, mingħajr ma jittieħed inkunsiderazzjoni l-fatt li din il-proprjetà immobbli ser tintuża wkoll mid-destinatarju tal-provvista tas-servizzi ta' kostruzzjoni fil-kuntest tal-attività ekonomika tiegħu?"

Fuq id-domandi preliminari

20 L-ewwel nett, hemm lok li jiġi rrilevat li l-kawża prinċipali u d-domandi magħmula mill-qorti tar-rinviju huma relatati mal-portata tad-dritt għal tnaqqis previst mid-Direttiva 2006/112 u iktar partikolarment fl-Artikolu 168(a) tagħha.

21 Sa fejn id-domandi magħmula jirrigwardaw l-Artikolu 176 tad-Direttiva 2006/112, għandu jitfakkar li l-Qorti tal-Ġustizzja diġà eżaminat dan l-artikolu fil-kuntest ta' kawżi relatati mal-Artikolu 70 taz-ZDDS (sentenzi tas-16 ta' Frar 2012, Eon Aset Menidjmunt, C-118/11, EU:C:2012:97, punti 71 sa 74 u tat-18 ta' Lulju 2013, AES-3C Maritza East 1, C-124/12, EU:C:2013:488, punti 45 sa 54). Għandu jiġi enfasizzat li, minkejja li l-Artikolu 70 taz-ZDDS jipprevedi esklużjoni mid-dritt għal tnaqqis eżistenti fid-data ta' adeżjoni tar-Repubblika tal-Bulgarija fl-Unjoni Ewropea, dan l-Artikolu 176 ma jippermettix li jinżammu tali esklużjonijiet ħlief sa fejn dawn ma jipprevedux esklużjonijiet ġenerali mis-sistema ta' tnaqqis stabbilita mid-Direttiva 2006/112 u b'mod partikolari mill-Artikolu 168 tagħha (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat-23 ta' April 2009, PARAT Automotive Cabrio, C-74/08, EU:C:2009:261, punt 29 u l-ġurisprudenza ċċitata).

22 Fir-rigward tal-Artikolu 26 tad-Direttiva 2006/112, din id-dispożizzjoni tirrigwarda n-natura taxxabbli ta' ċerti tranżazzjonijiet. Issa, fil-kawża prinċipali, it-tilwima tirrigwarda mhux in-natura eventwalment taxxabbli tal-kunsinna mwettqa mill-persuna taxxabbli lit-terzi u dwar l-obbligu korrispondenti li titħallas il-VAT relatata magħha, iżda dwar id-dritt li titnaqqas il-VAT tal-input imħallsa li kienet imposta fuq l-ispejjeż magħmula mill-persuna taxxabbli sabiex twettaq din il-provvista.

23 Għalhekk hemm lok li din il-kawża tiġi eżaminata mill-perspettiva ta' dan l-Artikolu 26.

24 Konsegwentement, għandu jiġi kkunsidrat li permezz tad-domandi tagħha, li għandhom jiġu eżaminati flimkien, il-qorti tar-rinviju essenzjalment tistaqsi jekk l-Artikolu 168(a) tad-Direttiva 2006/112 għandux jiġi interpretat fis-sens li persuna taxxabbli għandha d-dritt li tnaqqas il-VAT tal-input imħallsa għal provvista ta' servizzi li tikkonsisti li tinbena jew tittejjeb beni immobbli li terzi tkun proprjetarju tagħha, meta din tal-aħħar tkun ibbenefikat mingħajr ħlas mir-riżultat ta' dawn is-servizzi u li dawn jintużaw kemm minn din il-persuna taxxabbli kif ukoll minn din it-terzi fil-kuntest tal-attivitajiet ekonomiċi tagħhom.

25 Fir-rigward tal-kwistjoni jekk id-dritt għal tnaqqis previst fl-Artikolu 168(a) tad-Direttiva 2006/112 jipprekludix dispożizzjoni, bħall-Artikolu 70 taz-ZDDS, hemm lok li jitfakkar li dan id-dritt jagħmel parti integrali mill-mekkaniżmu tal-VAT u fil-prinċipju, ma jistax jiġi limitat. Dan jiġi eżerċitat immedjatament għat-taxxi kollha imposti fuq it-tranżazzjonijiet tal-input imwettqa (ara, f'dan is-sens, b'mod partikolari, is-sentenzi tad-29 ta' Ottubru 2009, SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, punt 55 u tat-18 ta' Lulju 2013, AES-3C Maritza East 1, C-124/12, EU:C:2013:488, punt 25).

26 Is-sistema għat-tnaqqis hija intiża, fil-fatt, sabiex ittaffi kompletament lill-imprenditur mill-piż tal-VAT dovuta jew imħallsa fil-kuntest tal-attivitajiet ekonomiċi kollha tiegħu. Is-sistema komuni tal-VAT b'hekk tiggarantixxi n-newtralità fir-rigward tal-piż fiskali tal-attivitajiet ekonomiċi kollha, ikunu xi jkunu l-għanijiet jew ir-riżultati tagħhom, bil-kundizzjoni li dawn l-attivitajiet ikunu, bħala prinċipju, huma stess suġġetti għall-VAT (ara, b'mod partikolari, is-sentenzi tad-29 ta' Ottubru 2009, SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, punt 56, u tat-18 ta' Lulju 2013, AES-3C Maritza East 1, C-124/12, EU:C:2013:488, punt 26).

27 Mill-Artikolu 168 tad-Direttiva 2006/112 jirriżulta li, sa fejn il-persuna taxxabbli, li taġixxi bħala tali fil-mument meta takkwista oġġett jew tikseb servizz, tuża dan l-oġġett jew dan is-servizz għall-bżonnijiet tat-tranżazzjonijiet taxxabbli tagħha, din hija awtorizzata li tnaqqas il-VAT dovuta jew imħallsa għall-imsemmija oġġett jew l-imsemmi servizz (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat-22 ta' Ottubru 2015, Sveda, C-126/14, EU:C:2015:712, punt 18).

28 Skont ġurisprudenza stabbilita, l-eżistenza ta' rabta diretta u immedjata bejn tranżazzjoni partikolari tal-input u tranżazzjoni jew numru ta' tranżazzjonijiet tal-output li jagħtu dritt għal tnaqqis bħala prinċipju hija neċessarja sabiex dritt għal tnaqqis tal-VAT tal-input jiġi rrikonoxxut fil-konfront tal-persuna taxxabbli u sabiex tiġi stabbilita l-portata ta' dan id-dritt. Id-dritt għal tnaqqis tal-VAT imposta fuq l-akkwist ta' oġġetti jew ta' servizzi tal-input jippreżupponi li l-ispejjeż sostnuti għall-akkwist tagħhom jagħmlu parti mill-elementi kostituttivi tal-prezz tat-tranżazzjonijiet tal-output intaxxati li jagħtu dritt għal tnaqqis (sentenzi tad-29 ta' Ottubru 2009, SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, punt 57, u tat-18 ta' Lulju 2013, AES-3C Maritza East 1, C-124/12, EU:C:2013:488, punt 27).

29 Madankollu dritt għal tnaqqis huwa aċċettat ukoll favur il-persuna taxxabbli, anki fl-assenza ta' rabta diretta u immedjata bejn tranżazzjoni tal-input partikolari u tranżazzjoni waħda jew iktar tal-output li jagħtu dritt għal tnaqqis, meta l-ispejjeż tas-servizzi inkwistjoni jagħmlu parti mill-ispejjeż ġenerali ta' din tal-aħħar u jkunu, bħala tali, elementi li jikkostitwixxu l-prezz tal-oġġetti jew tas-servizzi li din il-persuna tipprovdi. Dawn l-ispejjeż għandhom, fil-fatt, rabta diretta u immedjata mal-attività ekonomika kollha tal-persuna taxxabbli (ara, b'mod partikolari, is-sentenzi tad-29 ta' Ottubru 2009, SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, punt 58, u tat-18 ta' Lulju 2013, AES-3C Maritza East 1, C-124/12, EU:C:2013:488, punt 28).

30 Min-naħa l-oħra, meta oġġetti jew servizzi akkwistati minn persuna taxxabbli għandhom rabta mat-tranżazzjonijiet eżentati jew ma jaqgħux fil-kamp ta' applikazzjoni tal-VAT, ma jista' jkun hemm la ġbir ta' taxxa tal-output u lanqas tnaqqis ta' dak tal-input (ara, f'dan is-sens, b'mod partikolari, is-sentenza tad-29 ta' Ottubru 2009, SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, punt 59).

31 Mill-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja jirriżulta li, fil-kuntest tal-applikazzjoni tal-kriterju tar-rabta diretta li taqa' fuq l-amministrazzjonijiet fiskali u fuq il-qrati nazzjonali, dawn għandhom jieħdu inkunsiderazzjoni ċ-ċirkustanzi kollha li fihom seħħew it-tranżazzjonijiet inkwistjoni u li jieħdu inkunsiderazzjoni biss it-tranżazzjonijiet li huma oġġettivament marbuta mal-attività taxxabbli tal-persuna taxxabbli. L-eżistenza ta' tali rabta għandha għalhekk tiġi evalwata fid-dawl tal-kontenut oġġettiv tat-tranżazzjoni inkwistjoni (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat-22 ta' Ottubru 2015, Sveda, C-126/14, EU:C:2015:712, punt 29).

32 Sabiex tingħata risposta għall-kwistjoni jekk, f'ċirkustanzi bħal dawk inkwistjoni fil-kawża prinċipali, Iberdrola għandhiex id-dritt li tnaqqas il-VAT tal-input imħallsa sabiex tirriabilita l-istazzjon għall-ippumpjar tal-ilma mormi, għandu għalhekk jiġi stabbilit jekk teżistix rabta diretta u immedjata bejn, minn naħa, dan is-servizz ta' riabilitazzjoni u, min-naħa l-oħra, tranżazzjoni tal-output intaxxata mwettqa minn Iberdrola jew l-attività ekonomika ta' din il-kumpannija.

33 Mid-deċiżjoni tar-rinviju jirriżulta li mingħajr ir-riabilitazzjoni ta' dan l-istazzjon għall-ippumpjar, ir-rabta tiegħu ma' proprjetajiet immobbli li Iberdrola kienet tippjana li tibni kienet tkun impossibbli, b'tali mod li dan ir-riabilitazzjoni kienet indispensabbli sabiex jitwettaq dan il-proġett u li, konsegwentement, fin-nuqqas ta' tali riabilitazzjoni, Iberdrola ma setgħetx teżerċita l-attività ekonomika tagħha.

34 Tali ċirkustanzi jistgħu juru l-eżistenza ta' rabta diretta u immedjata bejn is-servizz ta' riabilitazzjoni tal-istazzjon għall-ippumpjar tal-ilma mormi li jappartjeni lill-komun ta' Tsarevo u tranżazzjoni tal-input intaxxata mwettqa minn Iberdrola, peress li kien jidher li dan is-servizz ġie pprovdut sabiex din tal-aħħar tkun tista' twettaq il-proġett ta' kostruzzjoni inkwistjoni fil-kawża prinċipali.

35 Il-fatt li l-komun ta' Tsarevo japprofitta wkoll minn dan is-servizz ma jistax jiġġustifika li d-dritt għal tnaqqis korrispondenti miegħu jiġi rrifjutat lil Iberdrola jekk l-eżistenza ta' tali rabta diretta u immedjata hija stabbilita, ħaġa li hija l-qorti tar-rinviju li għandha tivverifika.

36 F'dan ir-rigward, għandha tittieħed inkunsiderazzjoni ċ-ċirkustanza li s-servizz ta' riabilitazzjoni tal-input inkwistjoni fil-kawża prinċipali huwa element kostituttiv tal-prezz ta' tranżazzjoni tal-output intaxxata mwettqa minn Iberdrola.

37 Fid-dawl ta' dan, hija wkoll il-qorti tar-rinviju li għandha teżamina jekk dan is-servizz huwiex limitat għal dak li kien neċessarju sabiex tiġi żgurata l-konnessjoni tal-proprjetajiet immobbli mibnija minn Iberdrola mal-istazzjon għall-ippumpjar tal-ilma mormi inkwistjoni fil-kawża prinċipali, jew jekk dan eċċediex dak li kien neċessarju għal dan il-għan.

38 Fl-ewwel lok, hemm lok li jiġi rrikonoxxut dritt għal tnaqqis tal-VAT tal-input imħallsa li kienet imposta fuq l-ispejjeż kollha sostnuti għar-riabilitazzjoni ta' dan l-istazzjon għall-ippumpjar, billi dawn l-ispejjeż jistgħu jitqiesu li huma marbuta b'mod dirett u immedjat mal-attività ekonomika tal-persuna taxxabbli.

39 Min-naħa l-oħra, fil-każ fejn ix-xogħlijiet ta' riabilitazzjoni ta' dan l-istazzjon għall-ippumpjar jaqbżu l-bżonnijiet iġġenerati unikament mill-proprjetajiet immobbli mibnija minn Iberdrola, l-eżistenza ta' rabta diretta u immedjata bejn dan is-servizz u t-tranżazzjoni tal-output intaxxata mwettqa minn Iberdrola, li tikkonsisti li jinbnew dawn il-proprjetajiet immobbli, tkun parzjalment interrotta u dritt għal tnaqqis għalhekk ma għandux jiġi rrikonoxxut lil Iberdrola ħlief għall-VAT tal-input imħallsa li kienet imposta fuq il-parti mill-ispejjeż sostnuti għar-riabilitazzjoni tal-istazzjon għall-ippumpjar tal-ilma mormi inkwistjoni fil-kawża prinċipali, li hija oġġettivament neċessarja sabiex Iberdrola tkun tista' twettaq it-tranżazzjonijiet intaxxati tagħha.

40 F'dawn iċ-ċirkustanzi, hemm lok li d-domandi magħmula jiġu risposti li l-Artikolu 168(a) tad-Direttiva 2006/112 għandu jiġi interpretat fis-sens li persuna taxxabbli għandha d-dritt li tnaqqas il-VAT tal-input imħallsa għal provvista ta' servizzi li tikkonsisti li tinbena jew titjieb proprjetà immobbli li tkun proprjetà ta' terzi, meta dan tal-aħħar jibbenefika mingħajr ħlas mir-riżultat ta' dawn is-servizzi u li dawn jintużaw kemm minn din il-persuna taxxabbli kif ukoll minn din it-terzi fil-kuntest tal-attivitajiet ekonomiċi tagħhom, sa fejn dawn is-servizzi ma jaqbżux dak li huwa neċessarju sabiex din il-persuna taxxabbli tkun tista' twettaq tranżazzjonijiet tal-input intaxxati jew fejn l-infiq tagħhom huwa inkluż fil-prezz ta' dawn it-tranżazzjonijiet.

Fuq l-ispejjeż

41 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 (L-Ewwel 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, għandu jiġi interpretat fis-sens li persuna taxxabbli għandha d-dritt li tnaqqas it-taxxa fuq il-valur miżjud tal-input imħallsa għal provvista ta' servizzi li tikkonsisti li tinbena jew titjieb proprjetà immobbli li tkun proprjetà ta' terzi, meta din tal-aħħar tibbenefika mingħajr ħlas mir-riżultat ta' dawn is-servizzi u li dawn jintużaw kemm minn din il-persuna taxxabbli kif ukoll minn din it-terzi fil-kuntest tal-attivitajiet ekonomiċi tagħhom, sa fejn dawn is-servizzi ma jaqbżux dak li huwa neċessarju sabiex din il-persuna taxxabbli tkun tista' twettaq tranżazzjonijiet tal-input intaxxati jew fejn l-infiq tagħhom huwa inkluż fil-prezz ta' dawn it-tranżazzjonijiet.

Firem