



Ġabra tal-ġurisprudenza

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

2 ta' Mejju 2019*

“Rinviju għal deċiżjoni preliminari – Tassazzjoni – Taxxa fuq il-valur miżjud (VAT) – Tnaqqis tat-taxxa tal-input imħallsa – Sitt Direttiva 77/388/KEE – Artikolu 17(2) u (6) – Direttiva 2006/112/KE – Artikoli 168 u 176 – Esklużjoni mid-dritt għal tnaqqis – Akkwist ta' servizzi ta' akkomodazzjoni u ta' ristorazzjoni – Klawżola ta' standstill – Adeżjoni għall-Unjoni Ewropea”

Fil-Kawża C-225/18,

li għandha bħala suġġett talba għal deċiżjoni preliminari skont l-Artikolu 267 TFUE, imressqa min-Naczelny Sąd Administracyjny (il-Qorti Suprema Amministrattiva, il-Polonja), permezz ta' deċiżjoni tat-23 ta' Ottubru 2017, li waslet fil-Qorti tal-Ġustizzja fit-28 ta' Marzu 2018, fil-proċedura

Grupa Lotos S.A.

vs

Minister Finansów,

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

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

Avukat Ġenerali: M. Bobek,

Reġistratur: A. Calot Escobar,

wara li rat il-proċedura bil-miktub,

wara li kkunsidrat l-osservazzjonijiet ippreżentati:

- għal Grupa Lotos S.A., minn B. Wolniewicz, radca prawny,
- għall-Gvern Pollakk, minn B. Majczyna, bħala aġent,
- għall-Kummissjoni Ewropea, minn J. Jokubauskaitė u M. Owsiany-Hornung, bħala aġenti,

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

tagħti l-preżenti

* Lingwa tal-kawża: il-Pollakk.

Sentenza

- 1 It-talba għal deċiżjoni preliminari tirrigwarda l-interpretazzjoni tal-Artikolu 168(a) u tal-Artikolu 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, iktar 'il quddiem id-“Direttiva tal-VAT”).
- 2 Din it-talba tressqet fil-kuntest ta' kawża bejn Grupa Lotos S.A., stabbilita fil-Polonja, kumpannija omm ta' grupp ta' kumpanniji attiv, b'mod partikolari, fis-settur tal-karburanti u lubrifianti, u l-Minister Finansów (il-Ministru tal-Finanzi, il-Polonja), dwar deċiżjoni fiskali li permezz tagħha l-Ministru tal-Finanzi rrifjutalha d-dritt għal tnaqqis tat-taxxa fuq il-valur miżjud (VAT) imħallsa minn Grupa Lotos u li kienet imposta fuq ix-xiri ta' servizzi ta' akkomodazzjoni u ta' ristorazzjoni li din il-kumpannija tbigh mill-ġdid u għalhekk tohroġ fattura għalihom għal persuni sugġetti għall-VAT.

Il-kuntest ġuridiku

Id-dritt tal-Unjoni

- 3 L-Artikolu 17(2) u (6) tas-Sitt Direttiva tal-Kunsill 77/388/KEE tas-17 ta' Mejju 1977 fuq l-armonizzazzjoni tal-ligijiet ta' l-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), kif emendata bid-Direttiva tal-Kunsill 95/7/KE, tal-10 ta' April 1995 (ĠU Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kapitolu 9, Vol. 1, p. 23) (iktar 'il quddiem is-“Sitt Direttiva”), kien jipprevedi:

“2. Sa kemm l-oġġetti u s-servizzi huma użati għall-iskopijiet fuq it-transazzjoni taxxabbli tiegħu, il-persuna taxxabbli għandha tkun intitolata biex tnaqqas mit-taxxa li hi responsabbli biex thallas:

- a) [VAT] dovuta jew mħallsa fir-rigard ta' oġġetti jew servizzi pprovduti jew li għandhom ikunu pprovduti lilu minn persuna taxxabbli oħra;

[...]

6. Qabel perjodu ta' erba' snin ta' l-inqas ikunu għaddew mid-data tad-dħul fis-seħħ ta' din id-Direttiva, il-Kunsill, jaġixxi unanimament fuq proposta mill-Kummissjoni, għandu jiddeċiedi liema nefqa m'għandiex tkun eleggibbli għal tnaqqis [tal-VAT]. [Il-VAT] fl-ebda ċirkostanza m'għandha tkun imnaqqsa fuq spejjeż li mhux strettament nefqa tan-negozju, bħal dik fuq il-lussu, pjaċiri jew divertiment.

Sa kemm ir-regoli ta' fuq jidhlu fis-seħħ, Stati Membri jistgħu iżommu l-esklużjonijiet kollha pprovduti taht il-ligijiet nazzjonali meta din id-Direttiva tidhol fis-seħħ.”

- 4 Is-Sitt Direttiva thassret u giet issostitwita bid-Direttiva tal-VAT, li dahlet fis-seħħ fl-1 ta' Jannar 2007.
- 5 L-Artikolu 168 tad-Direttiva tal-VAT 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 thallas 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;

[...]”

6 L-Artikolu 176 tad-Direttiva tal-VAT 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-negożju, bħal dik fuq il-lussu, pjaciri jew divertiment.

Sa kemm id-disposizzjonijiet imsemmija fl-ewwel paragrafu jidhlu fis-sehħ, l-Istati Membri jistgħu jzommu l-esklużjonijiet kollha pprovduti skont il-liġijiet nazzjonali fl-1 ta’ Jannar 1979 jew, fil-każ tal-Istati Membri li aderew għall-Komunità wara dik id-data, fid-data tal-adeżjoni tagħhom.”

Id-dritt Pollakk

7 L-Artikolu 25(1)(3b) tal-ustawa z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (il-Liġi dwar il-VAT u d-dazji tas-sisa), tat-8 ta’ Jannar 1993 (Dz. U. tal-1993, Nru 11, pożizzjoni 50), fil-verżjoni tagħha fis-sehħ sal-abrogazzjoni tagħha fl-1 ta’ Mejju 2004), kien jipprovdi:

“Ma jaġhtux lok għal tnaqqis tal-ammont jew għal rimbors tad-differenza ta’ taxxa dovuta:

3b) is-servizzi ta’ akkomodazzjoni u ta’ ristorazzjoni, bl-eċċezzjoni ta’:

a) każijiet fejn dawn is-servizzi ma jkunux inkisbu minn persuni taxxabbli li jipprovdu servizzi turistiċi, meta dawn is-servizzi jkunu jinkludu servizzi ta’ akkomodazzjoni jew ta’ ristorazzjoni jew it-tnejn li huma,

b) tax-xiri ta’ ikel ippreparat intiż għall-passiġġieri mill-persuni taxxabbli li jipprovdu servizzi ta’ trasport ta’ passiġġieri.”

8 L-Artikolu 8(2a) tal-ustawa o podatku od towarów i usług (il-Liġi dwar il-VAT), tal-11 ta’ Marzu 2004 (Dz. U. tal-2011, Nru 177, pożizzjoni 1054), fil-verżjoni tagħha fis-sehħ fid-data tat-tilwima fil-kawża prinċipali (iktar ’il quddiem il-“Liġi dwar il-VAT”), jipprovdi:

“Fejn persuna taxxabbli li taġixxi f’isimha iżda għall-benefiċċju ta’ haddiehor tiehu parti fi provvista ta’ servizzi, hija għandha tiġi kkunsidrata li rċeviet u pprovdiet dawk is-servizzi hija stess.”

9 L-Artikolu 86(1) tal-Liġi dwar il-VAT jipprovdi:

“Sa fejn l-oġġetti u s-servizzi huma użati għall-finijiet ta’ tranzazzjonijiet taxxabbli, il-persuna taxxabbli [...] tibbenefika minn dritt għat-tnaqqis tal-ammont tat-taxxa li huwa suġġett għalih l-ammont tat-taxxa tal-input, b’riżerva għall-Artikoli 114, 119(4), 120(17) u (19), kif ukoll 124.”

10 L-Artikolu 88(1) tal-Liġi dwar il-VAT, fil-verżjoni tagħha fis-sehħ sal-1 ta’ Diċembru 2008, kien jipprovdi:

“Ma jaġhtux lok għal tnaqqis tal-ammont jew għal rimbors tad-differenza ta’ taxxa dovuta: [...]

4) is-servizzi ta’ akkomodazzjoni u ta’ ristorazzjoni, bl-eċċezzjoni:

a) tal-każijiet fejn dawn is-servizzi nkisbu minn persuni taxxabbli li jipprovdu servizzi turistiċi, meta dawn is-servizzi, intaxxati abbażi ta’ regoli differenti minn dawk stabbiliti fl-Artikolu 119, ikunu jinkludu servizzi ta’ akkomodazzjoni jew ta’ ristorazzjoni jew it-tnejn,

b) tax-xiri ta’ ikel ippreparat intiż għall-passiġġieri mill-persuni taxxabbli li jipprovdu servizzi ta’ trasport ta’ passiġġieri.”

- 11 Fil-verżjoni tiegħu fis-sehħ wara l-1 ta' Diċembru 2008, l-Artikolu 88(1) tal-Liġi dwar il-VAT jipprovdi:
- “Ma jagħtux lok għal tnaqqis tal-ammont jew għal rimbors tad-differenza ta' taxxa dovuta: [...]”
- 4) is-servizzi ta' akkomodazzjoni u ta' ristorazzjoni, bl-eċċezzjoni:
- a) [abrogat];
 - b) tax-xiri ta' ikel ippreparat intiz għall-passiġġieri mill-persuni taxxabbli li jipprovdu servizzi ta' trasport ta' passiġġieri.”

Il-kawża prinċipali u d-domanda preliminari

- 12 Matul l-2014, Grupa Lotos, sugġetta għall-VAT fil-Polonja, kisbet servizzi ta' akkomodazzjoni u ta' ristorazzjoni mixtrija f'parti għall-użu proprju tagħha u, f'parti, għall-finijiet ta' bejgħ mill-ġdid lis-sussidjarji tagħha, huma stess persuni taxxabbli f'dan l-Istat Membru.
- 13 Grupa Lotos talbet mingħand l-awtoritajiet fiskali Pollakki deċiżjoni fiskali fejn talbet, b'mod partikolari, jekk, fl-ipoteżi fejn tikseb servizzi ta' akkomodazzjoni u ta' ristorazzjoni li kienet sussegwentement tiffattura mill-ġdid lil persuni oħra sugġetti għall-VAT, hija kellhiex id-dritt għat-tnaqqis tal-VAT tal-input skont l-iskema ta' dritt komuni prevista fl-Artikolu 86(1) tal-Liġi dwar il-VAT.
- 14 Skont Grupa Lotos, sa fejn, minn naħa, mill-Artikolu 8(2a) tal-Liġi dwar il-VAT jirriżulta li operatur, li jikseb f'ismu servizzi sabiex ibighhom mill-ġdid, huwa kkunsidrat bħala fornitur ta' servizzi u, min-naħa l-oħra, is-servizzi ta' akkomodazzjoni u ta' ristorazzjoni huma sugġetti għall-VAT meta jerġgħu jinbiegħu minn Grupa Lotos, il-VAT tal-input imħallsa meta nxtraw għandha tkun tista' titnaqqas, skont l-Artikolu 86(1) tal-Liġi dwar il-VAT. Ir-restrizzjoni prevista fil-punt 4 tal-Artikolu 88(1) ta' din il-liġi, dwar l-esklużjoni mid-dritt għal tnaqqis għas-servizzi ta' akkomodazzjoni u ta' ristorazzjoni, ma huwiex applikabbli f'dan il-każ inkwistjoni peress li Grupa Lotos hija kkunsidrata mhux bħala l-konsumatur finali ta' dawn is-servizzi, iżda bħala fornitur ta' servizzi bħall-persuni sugġetti għall-VAT li jipprovdu dan it-tip ta' servizzi.
- 15 Fid-deċiżjoni fiskali tagħhom ta' Jannar 2015, l-awtoritajiet fiskali ċaħdu l-pożizzjoni ta' Grupa Lotos, minhabba li l-esklużjoni tad-dritt għal tnaqqis previst, mingħajr ambigwità, fil-punt 4 tal-Artikolu 88(1) tal-Liġi dwar il-VAT ma kinitx tagħmel distinzjoni skont jekk il-persuna li tixtri, bħala input, servizzi ta' akkomodazzjoni u ta' ristorazzjoni, taġixxi, fl-output, inkwantu konsumatur finali jew inkwantu fornitur ta' servizzi.
- 16 Ir-rikors għal annullament tad-deċiżjoni fiskali, ipprezentat minn Grupa Lotos quddiem il-Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku (il-Qorti Amministrattiva Provincjali ta' Gdańsk, il-Polonja), ġie miċhud abbażi ta' motivi analogi għal dawk ipprezentati mill-awtoritajiet fiskali.
- 17 Grupa Lotos għalhekk ipprezentat appell quddiem in-Naczelny Sąd Administracyjny (il-Qorti Suprema Amministrattiva, il-Polonja), fejn tenniet, essenzjalment, il-pożizzjoni tagħha miġbura fil-punt 14 ta' din is-sentenza.
- 18 Il-qorti tar-rinviju tosserva li l-Artikolu 86(1) tal-Liġi dwar il-VAT jirrifletti l-prinċipju tad-dritt għal tnaqqis tal-VAT tal-input, previst fl-Artikolu 168(a) tad-Direttiva tal-VAT. Hija żżid li l-projbizzjoni tat-tnaqqis tal-VAT fil-każijiet tas-servizzi ta' akkomodazzjoni u ta' ristorazzjoni, stabbilit fil-punt 4 tal-Artikolu 88(1) tal-Liġi dwar il-VAT, kienet, qabel l-adeżjoni tar-Repubblika tal-Polonja mal-Unjoni Ewropea fl-1 ta' Mejju 2004 u sal-1 ta' Diċembru 2008, riproduzzjoni eżatta tal-formulazzjoni tal-punt 3b tal-Artikolu 25(1) tal-Liġi tat-8 ta' Jannar 1993 dwar il-VAT u d-dazji tas-sisa u kienet ibbażata fuq il-klawżola ta' standstill li tinsab fit-tieni subparagrafu tal-Artikolu 17(6) tas-Sitt Direttiva (riprodott fit-tieni paragrafu tal-Artikolu 176 tad-Direttiva tal-VAT).

- 19 Hija tosserva wkoll li, sal-1 ta' Diċembru 2008, il-punt 4 tal-Artikolu 88(1) tal-Liġi dwar il-VAT kien jinkludi l-punt (a) li abbażi ta' din l-esklużjoni mit-tnaqqis ma kinitx tinkludi l-każijiet fejn is-servizzi ta' akkomodazzjoni u ta' ristorazzjoni kienu ġew akkwistati minn persuni taxxabbli li kienu jipprovdu servizzi turistiċi. Madankollu, fl-1 ta' Diċembru 2008, il-leġislatur Pollakk abroga d-dispożizzjonijiet li kienu jinsabu fl-imsemmi punt 4(a) tal-Artikolu 88(1), li wassal għal applikazzjoni wiesgħa tal-esklużjoni tad-dritt għal tnaqqis tal-VAT fil-każ tax-xiri ta' servizzi ta' akkomodazzjoni u ta' ristorazzjoni fir-rigward tas-sitwazzjoni preċedenti għall-adeżjoni tar-Repubblika tal-Polonja mal-Unjoni.
- 20 Il-qorti tar-rinviju tispjega li l-esklużjoni mit-tnaqqis tal-VAT, li tirriżulta mill-punt 4 tal-Artikolu 88(1) tal-Liġi dwar il-VAT, hija ġġustifikata mill-fatt li l-VAT inkluża fix-xiri marbut mal-ispejjeż relatati mas-servizzi ta' akkomodazzjoni u ta' ristorazzjoni tista' spiss tirriżulta mill-konsum mhux strettament professjonali. L-għan ta' din id-dispożizzjoni huwa għalhekk li jiġi pprobit it-tnaqqis tal-VAT fuq dan it-tip ta' spejjeż għas-servizzi inkwistjoni, li, taht il-pretest tal-użu tagħhom fil-kuntest tal-attività ekonomika tal-persuna taxxabbli, huma jew jistgħu jkunu, fil-verità, użati għall-konsum privat.
- 21 Madankollu, skont il-qorti tar-rinviju, bħal fil-kawża prinċipali, tali projbizzjoni ma għandhiex tapplika għal persuna taxxabbli li tixtri l-imsemmija servizzi bil-għan li terġa' tbighhom lil konsumaturi jew persuni taxxabbli ohra, peress li, f'dan il-każ, l-ispejjeż tal-input sostnuti jibqgħu marbuta mal-attività ekonomika ta' din il-persuna taxxabbli. F'tali każ, fil-fatt, peress li l-projbizzjoni li titnaqqas il-VAT twassal għal impożizzjoni doppja tas-servizzi inkwistjoni, din tikser il-prinċipji ta' newtralità u ta' proporzjonalità kif ukoll l-għan intiż mil-leġislatur tal-Unjoni fl-Artikolu 176 tad-Direttiva tal-VAT.
- 22 Ċertament, il-qorti tar-rinviju tindika li ma għandhiex tiġi injorata, b'mod partikolari, is-sentenza tad-19 ta' Settembru 2000, Ampafrance u Sanofi (C-177/99 u C-181/99, EU:C:2000:470, punti 56 u 61), minn fejn jirriżulta li miżura li tikkonsisti fl-esklużjoni, fuq prinċipju, tad-dritt għal tnaqqis tal-VAT tal-ispejjeż kollha ta' akkomodazzjoni u ta' ristorazzjoni ma tidhirx neċessarja għall-ġlieda kontra l-frodi u l-evażjoni fiskali, b'mod partikolari meta minn data oġġettiva jirriżulta li dawn l-ispejjeż ikunu saru għal finijiet strettament professjonali. Madankollu, hija għandha dubji rigward il-kwistjonijiet dwar jekk din is-sentenza, mogħtija fil-kuntest ta' deċiżjoni tal-Kunsill, tistax tapplika għal esklużjoni prevista mid-dritt nazzjonali abbażi tal-klawżola ta' standstill, stabbilita fit-tieni subparagrafu tal-Artikolu 176 tad-Direttiva tal-VAT, u jekk din l-esklużjoni għandhiex tkun konformi mal-prinċipju ta' proporzjonalità.
- 23 F'dawn iċ-ċirkustanzi, in-Naczelny Sąd Administracyjny (il-Qorti Suprema Amministrattiva) iddeċidiet li tissospendi l-proċeduri quddiemha u li tagħmel id-domanda preliminari segwenti lill-Qorti tal-Ġustizzja:

“L-Artikolu 168 tad-Direttiva tal-[VAT], kif ukoll il-prinċipji ta' newtralità u ta' proporzjonalità jmorru kontra regolamentazzjoni bħal dik stabbilita fil-punt 4 tal-Artikolu 88(1) tal-Liġi [dwar il-VAT] li skontha s-servizzi ta' akkomodazzjoni u ta' ristorazzjoni mixtrija mill-persuna taxxabbli ma jagħtux lok għal tnaqqis tal-ammont jew għal restituzzjoni tad-differenza fit-taxxa dovuta, bl-eċċezzjoni tax-xiri ta' ikliet lesti għal passiġġieri mill-persuni taxxabbli li jipprovdu servizzi ta' trasport ta' persuni, inkluż f'sitwazzjoni fejn din ir-regolamentazzjoni giet introdotta fil-liġi fuq il-baži tal-Artikolu 17(6) tas-Sitt Direttiva [...]?”

Fuq id-domanda preliminari

- 24 Permezz tad-domanda tagħha, il-qorti tar-rinviju tistaqsi, essenzjalment, jekk l-Artikolu 168(a) tad-Direttiva tal-VAT għandux jiġi interpretat fis-sens li jipprekludi leġislazzjoni nazzjonali, bħal dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali, li, minn naħa, tipprovdi l-estensjoni tal-kamp ta' esklużjoni tad-dritt għal tnaqqis tal-VAT, wara l-adeżjoni tal-Istat Membru kkonċernat għall-Unjoni, u li jimplika li persuna taxxabbli, fornitur ta' servizzi turistiċi, tkun imċaħħda, mid-dhul fis-seħħ ta' din l-estensjoni,

tad-dritt li titnaqqas il-VAT imposta fuq ix-xiri ta' servizzi ta' akkomodazzjoni u ta' ristorazzjoni li din il-persuna taxxabbli tiffattura mill-ġdid lil persuni taxxabbli ohra fil-kuntest tal-provvista ta' servizzi turistiċi, u, min-naħa l-oħra, tipprovdi l-esklużjoni mid-dritt għal tnaqqis tal-VAT imħallsa fuq ix-xiri ta' servizzi ta' akkomodazzjoni u ta' ristorazzjoni, introdotta preċedentement għall-adeżjoni ta' dan l-Istat Membru għall-Unjoni u miżmuma wara din l-adeżjoni, skont it-tieni paragrafu tal-Artikolu 176 tad-Direttiva tal-VAT, u li timplika li persuna taxxabbli, li ma tipprovdi servizzi turistiċi, tiġi mcaħħda mid-dritt li tnaqqas il-VAT imposta fuq ix-xiri ta' tali servizzi ta' akkomodazzjoni u ta' ristorazzjoni u li l-persuna taxxabbli tiffattura mill-ġdid lil persuni taxxabbli ohra.

- 25 F'dan ir-rigward, huwa importanti, fl-ewwel lok, li jifakkur li, skont ġurisprudenza stabbilita, id-dritt għal tnaqqis previst fl-Artikolu 168(a) tad-Direttiva tal-VAT jagħmel parti integrali mill-mekkanizmu tal-VAT u, bħala prinċipju, ma jistax jiġi limitat. Huwa jiġi eżerċitat immedjatament għall-VAT kollha li kienu suġġetti għaliha t-tranzazzjonijiet tal-input (ara, b'mod partikolari, is-sentenzi tat-18 ta' Lulju 2013, AES-3C Maritza East 1, C-124/12, EU:C:2013:488, punt 25, u tal-14 ta' Settembru 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, 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-attivitàjiet ekonomiċi kollha tiegħu. Is-sistema komuni tal-VAT għalhekk tiżgura n-newtralità fiskali tal-attivitàjiet ekonomiċi kollha, ikun xi jkun l-għan jew ir-riżultat tagħhom, bil-kundizzjoni li dawn l-attivitàjiet ikunu fihom innifishom, fil-prinċipju, suġġetti għall-VAT (ara s-sentenza tal-14 ta' Settembru 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, punt 26 u l-ġurisprudenza ċċitata).
- 27 Minn dan jirriżulta li, sa fejn il-persuna taxxabbli, filwaqt li taġixxi bħala tali fid-data meta takkwista oġġett jew tikseb servizz, tuża dan l-oġġett jew dan is-servizz għall-bżonnijiet tat-tranzazzjonijiet taxxabbli tagħha, din hija awtorizzata li tnaqqas il-VAT dovuta jew imħallsa għall-imsemmi oġġett jew l-imsemmi servizz (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tal-14 ta' Settembru 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, punt 27 u l-ġurisprudenza ċċitata).
- 28 Fit-tieni lok, mill-ġurisprudenza jirriżulta wkoll li derogi għad-dritt għal tnaqqis tal-VAT huma permessi biss fil-każijiet espressament previsti mid-dispożizzjonijiet ta' direttivi li jirregolaw din it-taxxa (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tad-19 ta' Settembru 2000, Ampafrance u Sanofi, C-177/99 u C-181/99, EU:C:2000:470, punt 34, kif ukoll tat-8 ta' Jannar 2002, Metropol u Stadler, C-409/99, EU:C:2002:2, punti 42, 44 u 58) u huma ta' interpretazzjoni stretta (sentenza tat-22 ta' Dicembru 2008, Magoora, C-414/07, EU:C:2008:766, punt 28).
- 29 Fost dawn id-derogi jinsab it-tieni paragrafu tal-Artikolu 176 tad-Direttiva tal-VAT, li huwa essenzjalment identiku għat-tieni subparagrafu tal-Artikolu 17(6) tas-Sitt Direttiva, u li l-adozzjoni tiegħu ma kellhiex effett fuq il-ġurisprudenza dwar l-interpretazzjoni ta' din l-aħħar dispożizzjoni (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat-30 ta' Settembru 2010, Oasis East, C-395/09, EU:C:2010:570, punti 17 u 27).
- 30 L-istess bħat-tieni subparagrafu tal-Artikolu 17(6) tas-Sitt Direttiva li ppreċedietu, it-tieni paragrafu tal-Artikolu 176 tad-Direttiva tal-VAT fih klawżola ta' standstill li tipprovdi, għall-Istati li jaderixxu mal-Unjoni, iż-żamma tal-esklużjonijiet nazzjonali mid-dritt għal tnaqqis tal-VAT li kienu applikabbli qabel l-adeżjoni, sakemm il-Kunsill jadotta d-dispożizzjonijiet previsti fl-ewwel paragrafu ta' dan l-Artikolu 176, li, sal-ġurnata tal-lum, il-Kunsill għadu ma għamilx (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tal-15 ta' April 2010, X Holding u Oracle Nederland, C-538/08 u C-33/09, EU:C:2010:192, punt 38 u l-ġurisprudenza ċċitata, kif ukoll tat-18 ta' Lulju 2013, AES-3C Maritza East 1, C-124/12, EU:C:2013:488, punti 43 u 44).

- 31 Fit-tielet lok, il-possibbiltà residwa tal-Istati Membri li jżommu esklużjonijiet nazzjonali għad-dritt għal tnaqqis tal-VAT, b'applikazzjoni tat-tieni paragrafu tal-Artikolu 176 tad-Direttiva tal-VAT, ma hijiex madankollu assoluta. Huwa b'hekk li l-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li l-klawżola ta' standstill ma għandhiex bħala għan li tippermetti lil Stat Membru ġdid jemenda l-legiżlazzjoni interna tiegħu fl-okkażjoni tal-adeżjoni tiegħu fl-Unjoni Ewropea f'sens li jbiegħed din il-legiżlazzjoni mill-ghanijiet tad-Direttiva tal-VAT, li huwa kuntrarju għall-ispirtu stess ta' din il-klawżola (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat-22 ta' Diċembru 2008, Magoora, C-414/07, EU:C:2008:766, punti 37 u 39).
- 32 Tali estensjoni tal-kamp tal-esklużjonijiet eżistenti tmur kontra l-obbligu tal-Istati Membri li jggarantixxu l-ġbir tal-VAT kollha dovuta fit-territorji rispettivi tagħhom, billi l-Unjoni tiġi pprivata minn parti tad-dhul tagħha li jorigina mill-VAT, jiġifieri parti mir-riżorsi proprji tagħha, bi ksur, b'mod partikolari, tal-Artikolu 4(3) TUE (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat-2 ta' Mejju 2018, Scialdone, C-574/15, EU:C:2018:295, punti 26 u 27 kif ukoll il-ġurisprudenza ċċitata).
- 33 Il-Qorti tal-Ġustizzja fakkret ukoll li huma l-qradi nazzjonali li għandhom jiddeterminaw il-kontenut tal-legiżlazzjoni nazzjonali fid-data tal-adeżjoni ta' Stat Membru ġdid mal-Unjoni, u li tistabbilixxi jekk din il-legiżlazzjoni kellhiex bħala effett li twessa', wara d-data ta' din l-adeżjoni, il-kamp tal-esklużjonijiet eżistenti (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat-18 ta' Lulju 2013, AES-3C Maritza East 1, C-124/12, EU:C:2013:488, punt 41 u l-ġurisprudenza ċċitata).
- 34 Fil-kawża prinċipali, mit-talba għal deċiżjoni preliminari jirrizulta li, fid-data tal-adeżjoni tar-Repubblika tal-Polonja għall-Unjoni, il-punt 4 tal-Artikolu 88(1) tal-Liġi dwar il-VAT kien jeskludi mid-dritt għat-tnaqqis tal-VAT it-taxxa tal-input imħallsa imposta fuq ix-xiri ta' servizzi ta' akkomodazzjoni u ta' ristorazzjoni, bl-eċċezzjoni, b'mod partikolari, tax-xiri ta' servizzi ta' dan it-tip, imsemmija f'din id-dispożizzjoni, il-punt (a), jiġifieri dawk użati minn persuni taxxabbli li jipprovdu input ta' servizzi turistiċi.
- 35 Madankollu, kif ġie enfasizzat fil-punt 19 ta' din is-sentenza, il-qorti tar-rinviju tidher li tikkunsidra li, mill-1 ta' Diċembru 2008 u għalhekk wara l-adeżjoni tar-Repubblika tal-Polonja għall-Unjoni, il-legiżlatur nazzjonali, billi abroga d-dispożizzjoni li tinsab fil-punt 4(a) tal-Artikolu 88(1) tal-Liġi dwar il-VAT, wessa' s-sitwazzjonijiet ta' esklużjoni tad-dritt għat-tnaqqis tal-VAT fuq ix-xiri ta' servizzi ta' akkomodazzjoni u ta' ristorazzjoni, billi jinkludi fil-kamp tal-imsemmija esklużjoni l-VAT tal-input fuq ix-xiri ta' tali servizzi minn persuni taxxabbli li jipprovdu input ta' servizzi turistiċi.
- 36 Fid-dawl tal-ġurisprudenza msemmija, b'mod partikolari, fil-punti 30 sa 32 ta' din is-sentenza, tali estensjoni tal-kamp ta' esklużjoni tad-dritt għat-tnaqqis tal-VAT, wara l-adeżjoni tar-Repubblika tal-Polonja, kif ikkonstatat mill-qorti tar-rinviju, li jimplika li persuna taxxabbli, fornitur ta' servizzi turistiċi, tiġi pprivata, mill-1 ta' Diċembru 2008, mid-dritt għat-tnaqqis tal-VAT tal-input imħallsa imposta fuq ix-xiri ta' servizzi ta' akkomodazzjoni u ta' ristorazzjoni, ma hijiex koperta mill-klawżola ta' standstill prevista fit-tieni paragrafu tal-Artikolu 176 tad-Direttiva tal-VAT. Tali estensjoni tal-kamp tal-esklużjoni tad-dritt għat-tnaqqis tal-VAT, wara l-adeżjoni tar-Repubblika tal-Polonja għall-Unjoni, hija għalhekk kuntrarja għall-Artikolu 168(a) tad-Direttiva tal-VAT.
- 37 Madankollu, kif il-Qorti tal-Ġustizzja diġà ddeċidiet, għandha tittiehed inkunsiderazzjoni l-applikazzjoni effettiva tad-dispożizzjonijiet nazzjonali relatati mal-esklużjonijiet tad-dritt għat-tnaqqis tal-VAT u tal-effetti li jirrizultaw minn dan għall-persuni taxxabbli (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat-18 ta' Lulju 2013, AES-3C Maritza East 1, C-124/12, EU:C:2013:488, punt 51).
- 38 F'dan ir-rigward, għandu jiġi rrilevat li, taht ir-riżerva ta' verifika mill-qorti tar-rinviju, ma huwiex ċert, kif sostniet il-Kummissjoni fl-osservazzjonijiet bil-miktub tagħha, li estensjoni tal-kamp tal-esklużjoni tad-dritt għat-tnaqqis tal-VAT, bħal dik indikata mill-qorti tar-rinviju, hija rilevanti u effettivament applikabbli fis-sitwazzjoni li tat lok għall-kawża prinċipali. Fil-fatt, ebda element tal-proċess ma jaġhti

l-impressjoni li s-servizzi ta' akkomodazzjoni u ta' ristorazzjoni li Grupa Lotos tikseb minghand persuni taxxabpli, iservuha sabiex tipprovdi, bħala input, servizzi turistiċi, inkluż għall-profitt ta' persuni taxxabpli oħra.

- 39 Jekk il-qorti tar-rinvju tikkonferma l-eżattezza tal-ipoteżi invokata mill-Kummissjoni, l-esklużjoni tad-dritt għat-tnaqqis tal-VAT, imposta fuq ix-xiri minn persuna taxxabpli, bħal Grupa Lotos, ta' servizzi ta' akkomodazzjoni u ta' ristorazzjoni, mibjugħin mill-ġdid bħala output, lil persuni taxxabpli oħra, mingħajr rabta mal-provvista ta' servizzi turistiċi, għandha, fil-prinċipju, taqa' taħt il-kamp ta' applikazzjoni tal-klawżola ta' standstill, prevista fit-tieni paragrafu tal-Artikolu 176 tad-Direttiva tal-VAT. Fil-fatt, għall-persuni taxxabpli kkonċernati, l-effetti tal-esklużjoni tad-dritt għat-tnaqqis tal-VAT, prevista fil-punt 4 tal-Artikolu 88(1) tal-Liġi dwar il-VAT, jibqgħu, fil-prinċipju, mhux mibdula, qabel bhal wara l-adeżjoni tar-Repubblika tal-Polonja għall-Unjoni.
- 40 F'dan il-każ inkwistjoni u l-ewwel nett, huwa wkoll importanti li jiġi evalwat, skont il-ġurisprudenza, jekk l-esklużjoni tad-dritt għal tnaqqis inkwistjoni tikkonċernax kategorija ta' spejjeż iddefiniti b'mod biżżejjed preċiż, jew, f'termini oħra, jekk il-leġizlazzjoni nazzjonali inkwistjoni tippreċiżax biżżejjed in-natura u l-għan tal-oġġetti jew tas-servizzi li għalihom huwa eskluż id-dritt għat-tnaqqis tal-VAT, sabiex jiġi ggarantit li l-fakultà mogħtija lill-Istati Membri ma sservix sabiex jiġu previsti esklużjonijiet ġenerali minn din l-iskema (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tal-15 ta' April 2010, X Holding u Oracle Nederland, C-538/08 u C-33/09, EU:C:2010:192, punti 44 u 45 kif ukoll il-ġurisprudenza ċċitata).
- 41 F'dan ir-rigward, hemm lok li jiġi osservat li, fis-sentenza tal-15 ta' April 2010, X Holding u Oracle Nederland (C-538/08 u C-33/09, EU:C:2010:192, punti 50 u 51), il-Qorti tal-Ġustizzja diġà ddeċidiet li kategoriji ta' spejjeż relatati mal-provvista ta' ikliet u ta' xorb lill-persunal ta' persuna taxxabpli, kif ukoll it-tqegħid għad-dispożizzjoni ta' akkomodazzjoni, kienu ddefiniti b'mod biżżejjed iddettaljat b'tali mod li l-esklużjoni tad-dritt għal tnaqqis, prevista mid-dritt nazzjonali inkwistjoni f'din il-kawża, kienet taqa' taħt il-kamp ta' applikazzjoni tal-klawżola ta' standstill stabbilita fit-tieni subparagrafu tal-Artikolu 17(6) tas-Sitt Direttiva.
- 42 F'dan il-każ, għandu jiġi rrilevat li, minkejja li hija msejħa b'mod pjuttost ġeneriku, il-kategorija ta' spejjeż relatati mas-"servizzi ta' akkomodazzjoni u ta' ristorazzjoni", inkwistjoni fil-kawża prinċipali, sa fejn tirreferi għan-natura tal-imsemmija servizzi, tidher iddefinita b'mod biżżejjed preċiż fir-rigward tar-rekwiziti stabbiliti mill-ġurisprudenza.
- 43 It-tieni nett, għandu jiġi vverifikat jekk, kif tissuggerixxi l-Kummissjoni, il-klawżola ta' standstill, prevista fit-tieni paragrafu tal-Artikolu 176 tad-Direttiva tal-VAT, tkoprix biss esklużjonijiet tad-dritt għat-tnaqqis tal-VAT li jistgħu huma stess ikunu awtorizzati minn deċiżjoni tal-Kunsill, adottata abbażi tal-ewwel paragrafu tal-Artikolu 176 ta' din id-direttiva.
- 44 B'mod iktar preċiż, il-Kummissjoni ssostni li mill-istorja tal-Artikolu 176 tad-Direttiva tal-VAT jirrizulta li dan huwa intiż li japplika għall-ispejjeż li għalihom, anki jekk sostnuti fil-kuntest ta' attività ekonomika, huwa diffiċli li tinqasam il-parti użata għal finijiet professjonali minn dik intiża għal finijiet privati. Konsegwentement, il-Kummissjoni tqis li l-esklużjoni tad-dritt għal tnaqqis inkwistjoni fil-kawża prinċipali hija kbira wisq sa fejn tinkludi sitwazzjonijiet fejn l-allokazzjoni tal-ispejjeż tal-VAT tal-input sostnuti hija esklużivament professjonali.
- 45 Dan l-argument għandu jiġi miċhud.
- 46 Fil-fatt, minn naħa, l-ewwel paragrafu tal-Artikolu 176 tad-Direttiva tal-VAT jistabbilixxi sempliċement li l-Kunsill għandu jiddetermina l-ispejjeż li ma jagħtux dritt għat-tnaqqis tal-VAT u li, fi kwalunkwe każ, huma esklużi mid-dritt għal tnaqqis ta' spejjeż li ma għandhomx natura strettament professjonali, bħall-ispejjeż ta' lussu, ta' divertiment jew ta' rappreżentazzjoni. Din id-dispożizzjoni ma tipprekludix għalhekk lill-Kunsill, meta jasal il-mument, milli jeskludi d-dritt għal tnaqqis tal-ispejjeż li huma ta' natura professjonali.

- 47 Min-naħa l-oħra, it-tieni paragrafu tal-Artikolu 176 tad-Direttiva tal-VAT jirrigwarda ż-żamma tal-“eskluzjonijiet kollha” preċedenti għall-1 ta’ Jannar 1979 jew, għall-Istati Membri li jkunu aderew wara din id-data, id-data tal-adeżjoni tagħhom. Madankollu, għandu jittfakkar li l-Qorti tal-Ġustizzja sostniet esplicitament fis-sentenza tal-5 ta’ Ottubru 1999, *Royscot et* (C-305/97, EU:C:1999:481, punt 20), dwar esklużjoni tad-dritt għat-tnaqqis tal-VAT imposta fuq ix-xiri ta’ vetturi bil-mutur, li l-espressjoni “l-eskluzjonijiet kollha” stabbilita fit-tieni subparagrafu tal-Artikolu 17(6) tas-Sitt Direttiva, tinkludi wkoll, fid-dawl tal-formulazzjoni kif ukoll tal-istorja tal-imsemmi artikolu, l-ispejjeż li għandhom natura strettament professjonali.
- 48 Konsegwentement, il-klawżola ta’ standstill, prevista fit-tieni paragrafu tad-Direttiva tal-VAT, tawtorizza lill-Istati Membri jeskludu mid-dritt għat-tnaqqis tal-VAT kategoriji ta’ spejjeż li għandhom natura strettament professjonali, sakemm dawn tal-aħħar ikunu ddefiniti b’mod biżżejjed preċiż, fis-sens tal-punt 40 ta’ din is-sentenza.
- 49 Din l-interpretazzjoni tat-tieni paragrafu tal-Artikolu 176 tad-Direttiva tal-VAT ma hijiex kontradetta mis-sentenza tad-19 ta’ Settembru 2000, *Ampafrance u Sanofi* (C-177/99 u C-181/99, EU:C:2000:470), li giet imsemmija mill-qorti tar-rinviju.
- 50 Fil-fatt, il-kawża li tat lok għal din is-sentenza tikkonċerna esklużjoni tad-dritt għat-tnaqqis tal-VAT relatata ma’ spejjeż ta’ akkomodazzjoni, ta’ ristorazzjoni, ta’ riċeviment u ta’ spetakolu, introdotta mil-legiżlazzjoni ta’ Stat Membru wara d-dhul fis-seħh tas-Sitt Direttiva u li kienet giet awtorizzata minn deċiżjoni tal-Kunsill, b’deroga għall-Artikolu 17(6) ta’ din id-direttiva. Madankollu, anki jekk il-Qorti tal-Ġustizzja kkunsidrat, fil-punti 58 u 61 tas-sentenza tad-19 ta’ Settembru 2000, *Ampafrance u Sanofi* (C-177/99 u C-181/99, EU:C:2000:470) li d-deċiżjoni tal-Kunsill kienet giet annullata, b’mod partikolari li kienet kuntrarja għall-prinċipji ta’ newtralità u ta’ proporzjonalità, hija ppreċiżat, fil-punt 39 ta’ din is-sentenza, mingħajr eżami ulterjuri, li l-eskluzjonijiet l-oħra tad-dritt għal tnaqqis, li kienu jeżistu qabel id-dhul fis-seħh tas-Sitt Direttiva u li kienu nżammu identiċi fil-legiżlazzjoni nazzjonali inkwistjoni, kellhom jiġu kkunsidrati bħala koperti mill-klawżola ta’ standstill prevista fit-tieni subparagrafu tal-Artikolu 17(6) tas-Sitt Direttiva.
- 51 Fir-rigward tal-kawża prinċipali, minn din jirriżulta li, jekk il-qorti tar-rinviju tikkonstata li t-tħassir tad-dispożizzjoni li tinsab fil-punt 4(a) tal-Artikolu 88(1) tal-Liġi dwar il-VAT ma għandu ebda effett fuq is-sitwazzjoni ta’ Grupa Lotos, l-eskluzjoni tad-dritt għat-tnaqqis tal-VAT fuq ix-xiri ta’ servizzi ta’ akkomodazzjoni u ta’ ristorazzjoni, introdotta preċedentement għall-adeżjoni tar-Repubblika tal-Polonja għall-Unjoni u miżmuma wara din l-adeżjoni, tkun taqa’ taħt il-klawżola ta’ standstill prevista fit-tieni paragrafu tal-Artikolu 176 tad-Direttiva tal-VAT u għalhekk ma tmurx kontra d-dispożizzjonijiet tal-Artikolu 168(a) ta’ din id-direttiva.
- 52 Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet preċedenti, ir-risposta għad-domanda magħmula għandha tkun li l-Artikolu 168(a) tad-Direttiva tal-VAT għandu jiġi interpretat fis-sens li:
- jipprekludi legiżlazzjoni nazzjonali, bħal dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali, li tipprovdi l-estensjoni tal-kamp ta’ esklużjoni tad-dritt għal tnaqqis tal-VAT, wara l-adeżjoni tal-Istat Membru kkonċernat għall-Unjoni, u li jimplika li persuna taxxabli, fornitur ta’ servizzi turistiċi, tkun imċaħħda, mid-dhul fis-seħh ta’ din l-estensjoni, tad-dritt li titnaqqas il-VAT imposta fuq ix-xiri ta’ servizzi ta’ akkomodazzjoni u ta’ ristorazzjoni li din il-persuna taxxabli tiffattura mill-ġdid lil persuni taxxabli oħra fil-kuntest tal-provvista ta’ servizzi turistiċi u,
 - ma jipprekludix legiżlazzjoni nazzjonali, bħal dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali, li tipprovdi l-eskluzjoni mid-dritt għal tnaqqis tal-VAT imħallsa fuq ix-xiri ta’ servizzi ta’ akkomodazzjoni u ta’ ristorazzjoni, introdotta preċedentement għall-adeżjoni ta’ dan l-Istat Membru għall-Unjoni u miżmuma wara din l-adeżjoni, skont it-tieni paragrafu tal-Artikolu 176 tad-Direttiva tal-VAT, u li

timplika li persuna taxxabbli, li ma tipprovdi servizzi turistiċi, tiġi m'caħħda mid-dritt li tnaqqas il-VAT imposta fuq ix-xiri ta' tali servizzi ta' akkomodazzjoni u ta' ristorazzjoni u li l-persuna taxxabbli tiffattura mill-ġdid lil persuni taxxabbli oħra.

Fuq l-ispejjeż

- 53 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 jithallsu 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 għandu jiġi interpretat fis-sens li:

- jipprekludi leġiżlazzjoni nazzjonali, bħal dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali, li tipprovdi l-estensjoni tal-kamp ta' esklużjoni tad-dritt għal tnaqqis tat-taxxa fuq il-valur miżjud (VAT), wara l-adeżjoni tal-Istat Membru kkonċernat għall-Unjoni, u li jimplika li persuna taxxabbli, fornitur ta' servizzi turistiċi, tkun im'caħħda, mid-dhul fis-seħh ta' din l-estensjoni, tad-dritt li titnaqqas il-VAT imposta fuq ix-xiri ta' servizzi ta' akkomodazzjoni u ta' ristorazzjoni li din il-persuna taxxabbli tiffattura mill-ġdid lil persuni taxxabbli oħra fil-kuntest tal-provvista ta' servizzi turistiċi u,
- ma jipprekludix leġiżlazzjoni nazzjonali, bħal dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali, li tipprovdi l-esklużjoni mid-dritt għal tnaqqis tal-VAT imħallsa fuq ix-xiri ta' servizzi ta' akkomodazzjoni u ta' ristorazzjoni, introdotta preċedement għall-adeżjoni ta' dan l-Istat Membru għall-Unjoni u miżmuma wara din l-adeżjoni, skont it-tieni paragrafu tal-Artikolu 176 tad-Direttiva 2006/112, u li timplika li persuna taxxabbli, li ma tipprovdi servizzi turistiċi, tiġi m'caħħda mid-dritt li tnaqqas il-VAT imposta fuq ix-xiri ta' tali servizzi ta' akkomodazzjoni u ta' ristorazzjoni u li l-persuna taxxabbli tiffattura mill-ġdid lil persuni taxxabbli oħra.

Firem