

Edizzjoni Provviżorja

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

8 ta' Mejju 2019 (\*)

“Rinviju għal deċiżjoni preliminari – Sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud (VAT) – Direttiva 2006/112/KE – Artikolu 168(a) – Tnaqqis tat-taxxa tal-input imqallsa – Prinċipju ta' newtralità tal-VAT – Persuna taxxabbli li teherġita kemm attivitajiet ekonomiċi kif ukoll attivitajiet mhux ekonomiċi – Oġġetti u servizzi miksuba bl-għan li jitwettqu kemm tranżazzjonijiet suġġetti għall-VAT kif ukoll tranżazzjonijiet mhux suġġetti għall-VAT – Assenza ta' kriterji ta' distribuzzjoni f'leżijonazzjoni nazzjonali – Prinċipju tal-legalità tat-taxxa”

Fil-Kawża C-566/17,

li għandha b'ala suġġett talba għal deċiżjoni preliminari skont l-Artikolu 267 TFUE, imressqa mill-Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (il-Qorti Amministrattiva tal-Provinċja ta' Wrocław, il-Polonja), permezz ta' deċiżjoni tal-10 ta' Lulju 2017, li waslet fil-Qorti tal-Ġustizzja fis-26 ta' Settembru 2017, fil-proċedura

**Związek Gmin Zagłębia Miedziowego w Polkowicach**

vs

**Szef Krajowej Administracji Skarbowej**

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

komposta minn K. Lenaerts, President tal-Qorti tal-Ġustizzja, li qed jaqxi b'ala President tat-Tieni Awla, A. Prechal, C. Toader, A. Rosas (Relatur) u M. Ilešić, Imqallfin,

Avukat ġenerali: E. Sharpston,

Reżistratur: R. Ġereż, Amministratur,

wara li rat il-proċedura bil-miktub u wara s-seduta tal-20 ta' Settembru 2018,

wara li kkunsidrat l-osservazzjonijiet ippreżentati:

- għal Związek Gmin Zagłębia Miedziowego w Polkowicach, minn P. Koźmiński, u K. Ziemiński, radcowie prawni, kif ukoll minn. P. Kaźmierczak, doradca podatkowy,
- għas-Szef Krajowej Administracji Skarbowej, minn B. Kołodziej u J. Kaute,
- għall-Gvern Pollakk, minn B. Majczyna u A. Kramarczyk – Szałdzińska, b'ala aqenti,
- għall-Kummissjoni Ewropea, minn J. Jokubauskaitė u M. Siekierzyńska, b'ala aqenti,

wara li semgħet il-konklużjonijiet tal-Avukat ġenerali, ippreżentati fis-seduta tas-6 ta' Diċembru 2018,

tagħti l-preżenti

## Sentenza

1 It-talba għal deċiżjoni preliminari tirrigwarda l-interpretazzjoni tal-Artikolu 168(a) tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE tat-28 ta' Novembru 2006 dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud (l-UE 2006, L 347, p. 1, iktar 'il quddiem id-“Direttiva tal-VAT”).

2 Din it-talba qiegħdet ippreżentata fil-kuntest ta' kawża bejn Związek Gmin Zagłębia Miedziowego w Polkowicach (il-Komunità ta' Komuni tal-Baħar tar-Ram f'Polkowice, iktar 'il quddiem il-“Komunità ta' Komuni”) u Szef Krajowej Administracji Skarbowej (id-Direttur tal-Awtorità Nazzjonali tat-Taxxa, iktar 'il quddiem l-“Awtorità tat-Taxxa”), dwar talba għal tnaqqis fiskali fir-rigward tad-dritt għal tnaqqis tat-taxxa fuq il-valur miżjud (VAT) imposta fuq l-akkwist ta' oġġetti u servizzi mill-komunitajiet ta' komuni għar-realizzazzjoni kemm ta' attivitajiet ekonomiċi suġġetti għall-VAT, kif ukoll ta' attivitajiet mhux ekonomiċi, li ma jaqgħux fil-kamp ta' applikazzjoni tal-VAT (iktar 'il quddiem l-“ispejje imħallta”).

### Il-kuntest ġuridiku

#### Id-dritt tal-Unjoni

3 It-Titolu III tad-Direttiva tal-VAT huwa intitolat “Persuna Taxxabli”. Ta' dan it-titolu, l-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 9(1) ta' din id-direttiva jipprevedi li:

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

4 Ta' dan l-istess titolu, l-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 13(1) ta' din id-direttiva jipprevedi li:

“Stati, awtoritajiet governattivi reġjonali u lokali u korpi oħra rregolati bid-dritt pubbliku m'għandhomx jiġu kkunsidrati bħala persuni taxxabli fir-rigward ta' l-attivitajiet jew transazzjonijiet li huma jaqgħom bħala awtoritajiet pubbliċi, ukoll meta jiġbru drittijiet, tariffi, kontribuzzjonijiet jew l-asijiet marbuta ma' dawk l-attivitajiet jew transazzjonijiet.”

5 It-Titolu X tal-istess direttiva, intitolat “Tnaqqis”, jinkludi 7-ames kapitoli fejn l-ewwel wieġed minnhom huwa intitolat “Oriġini u skop tad-dritt ta' tnaqqis”. F'dan il-kapitolu, l-Artikolu 168 jipprevedi:

“Sakemm il-merkanzija u s-servizzi jintużaw għall-iskopijiet tat-transazzjonijiet taxxabli ta' persuna taxxabli, il-persuna taxxabli għandha tkun intitolata, fl-Istat Membru li fih twettaq dawn it-transazzjonijiet, li tnaqqas mill-VAT li għandha tallas dan li qiegħdet:

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 Il-Kapitolu 2 ta' dan l-istess titolu huwa intitolat “Tnaqqis proporzjonali”. Ta' l-imsemmi kapitolu, l-Artikolu 173 tad-Direttiva tal-VAT jipprevedi:

“1. Fil-każ ta' merkanzija jew servizzi użati minn persuna taxxabli kemm għal transazzjonijiet li fir-rigward tagħom il-VAT tista' titnaqqas skont l-Artikolu 168 [...] u għal transazzjonijiet li fir-rigward tagħom il-VAT ma titnaqqasx, it-tali proporzjon biss tal-VAT li hi attribwibbli għat-

transazzjonijiet ta' qabel għandha l-possibbiltà li tiġi mnaqqsa.

Il-proporzjon li jista' jitnaqqas għandu jkun stabbilit, skond l-Artikoli 174 u 175, għat-transazzjonijiet taxxabbli kollha mwettqa mill-persuna taxxabbli.

2. L-Istati Membri jistgħu jiedu l-miżuri li jsejnin:

a) jawtorizzaw lill-persuna taxxabbli biex tistabbilixxi proporzjon għal kull settur tan-negozju tagħha, sakemm kontijiet separati huma miżmuma għal kull settur;

b) jedgejtu li l-persuna taxxabbli tiddetermina proporzjon għal kull settur tan-negozju tiegħu u biex iġommi kontijiet separati għal kull settur;

γ) jawtorizzaw jew iedgejtu l-persuna taxxabbli biex tagħmel it-tnaqqis fuq il-bażi ta' l-użu ta' kollha jew parti mill-oġġetti u s-servizzi;

d) jawtorizzaw jew jedgejtu li l-persuna taxxabbli tagħmel it-tnaqqis skond ir-regola stabbilita fl-ewwel subparagrafu tal-paragrafu 1, fir-rigward tal-merkanzija u s-servizzi kollha uati għat-transazzjonijiet kollha msemmija hemmhekk;

e) jipprovdur li il-VAT li m'hix imnaqqsa mill-persuna taxxabbli hi insinifikanti, hi għandha tkun trattata b'ala xejn."

7 L-Artikoli 174 u 175 ta' din id-direttiva jirrigwardaw il-kalkolu tal-proporzjon ta' tnaqqis.

### **Id-dritt Pollakk**

#### *Argumenti mressqa mir-Repubblika tal-Polonja*

8 Skont l-Artikolu 217 tal-Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej (il-Kostituzzjoni tar-Repubblika tal-Polonja), tat-2 ta' April 1997 (Dz. U. n°78, intestatura 483), id-determinazzjoni tal-issuġġettar għal taxxa u kontribuzzjonijiet oħra għandu jsir b'liġi. Il-liġi tiddetermina l-persuni taxxabbli, il-bażijiet tat-taxxa, ir-rati tat-taxxa, il-prinċipji għall-għoti ta' tnaqqis u ta' maġfriet kif ukoll il-kategoriji ta' persuni taxxabbli eġenti mit-taxxa.

#### *Il-Liġi dwar il-VAT*

9 Skont l-Artikolu 15(6) tal-ustawa o podatku od towarów i usług (il-Liġi dwar it-Taxxa fuq l-Oġġetti u fuq is-Servizzi) tal-11 ta' Marzu 2004 (Dz. U. Nru 177, intestatura 1054), fil-verġjoni tagħha applikabbli għall-fatti fil-kawża prinċipali (iktar 'il quddiem il-"Liġi dwar il-VAT"):

"L-awtoritajiet pubbliġi u l-korpi ta' dawn l-awtoritajiet, f'dak li jikkonċerna l-missjonijiet stabbiliti permezz ta' dispożizzjonijiet speċifiġi, u li għat-twettiq tagħhom dawn jidher ikkostitwiti, minbarra l-attivitajiet li jkunu saru abbaġi ta' kuntratti rregolati mid-dritt privat, ma jitqisux b'ala persuni taxxabbli."

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

"Sakemm l-oġġetti u s-servizzi huma uati għall-iskopijiet tat-tranżazzjonijiet taxxabbli, il-persuna taxxabbli msemmija fl-Artikolu 15, għandha d-dritt li tnaqqas mill-ammont tat-taxxa dovuta l-ammont tat-taxxa tal-input imħallsa [...]"

11 L-Artikolu 90(1) sa (3) ta' din il-liġi jipprevedi:

"1. F'dak li jirrigwarda l-oġġetti u servizzi li jintużaw mill-persuna taxxabbli għal tranżazzjonijiet li

jwasslu għat-tnaqqis tat-taxxa dovuta u għal tranżazzjonijiet li ma jwasslux għal tali dritt, il-persuna taxxabbli hija meżtieja tindika separatament l-ammonti tat-taxxa m'allsa għal tranżazzjonijiet li jagħtu dritt ta' tnaqqis tat-taxxa dovuta.

2. Jekk ma jkunx possibbli li ssir distinzjoni, kompleta jew parzjali, tal-ammonti msemmija fil-paragrafu 1, il-persuna taxxabbli tista' tnaqqas mill-ammont tat-taxxa dovuta l-parti tal-ammont tat-taxxa tal-input li tista' tiżi attribwita, *pro rata*, għal tranżazzjonijiet li jagħtu dritt għal tnaqqis tat-taxxa dovuta [...]

3. Il-proporzjon imsemmi fil-paragrafu 2 għandu jiżi stabbilit b'ala l-parti tal-fatturat annwali ta' tranżazzjonijiet eliżibbli għad-dritt għal tnaqqis tal-ammont tat-taxxa dovuta, ikkalkolata fuq il-bażi tal-fatturat totali annwali li jkopri kemm it-tranżazzjonijiet li jagħtu dritt għal tnaqqis tal-ammont tat-taxxa dovuta kif ukoll it-tranżazzjonijiet li ma jagħtux dan id-dritt."

### **Il-kawża prinċipali u d-domanda preliminari**

12 Mid-deċiżjoni tar-rinviju jirriżulta li l-Komunità ta' Komuni hija persuna ġuridika, stabbilita skont il-leġiżlazzjoni Pollakka, li twettaq erti kompiti pubbliċi għall-komuni li huma membri tagħha. Id-dmirijiet tagħha jinkludu, b'mod partikolari, l-ippjanar u l-eżekuzzjoni tal-kompiti fil-qasam tal-estjoni tal-iskart muniċipali fit-territorju tal-membri tagħha. Dawn l-attivitajiet, iffinanzjati minn tariffa miżbura mill-komuni, ma jikkostitwixxux attivitajiet ekonomiċi fl-ambitu tas-sistema komuni tal-VAT u, b'ala tali, ma humiex suġġetti għal din it-taxxa.

13 Mis-sena 2013, il-Komunità ta' Komuni ipprovdiet servizzi addizzjonali lill-individwi li jikkonsistu, b'mod partikolari, fl-immuntar fuq bini ta' reżipjenti xierqa għal skart imallat u pprovdiet servizzi ta' iber u ta' trasport ta' kontenituri ta' skart organiku kif ukoll tal-iskart tal-konstruzzjoni u d-demolizzjoni. Il-provvista ta' dawn is-servizzi hija attività ekonomika li taqa' fl-ambitu tas-sistema komuni tal-VAT. Id-d'ul li l-Komunità ta' Komuni għamlet minn din l-attività ekonomika kien jammonta, matul is-snin 2013 sa 2015, għal total annwali, rispettivament, ta' PLN 59 368.18 (madwar EUR 13 845), ta' PLN 372 166.48 (madwar EUR 86 796) u PLN 386 393.79 (madwar EUR 90 114).

14 Matul dawn is-snin tat-taxxa, il-Komunità ta' Komuni ғarrbet l-ispejjeż marbuta b'mod partikolari mal-funzjonament ta' din l-entità u l-estjoni tal-iskart. Parti minnhom kienet tikkonferna l-ispejjeż imallta. Fil-fatt, jirriżulta mid-deċiżjoni tar-rinviju li dawn l-ispejjeż ma jistgħux jiżu attribwiti esklużivament la għal tranżazzjonijiet mhux ekonomiċi mwettqa minn Komunità ta' Komuni, li ma jaqgħux ta't is-sistema komuni ta' VAT, u lanqas għal tranżazzjonijiet ekonomiċi tagħha, jiżifieri tranżazzjonijiet suġġetti għall-VAT.

15 Peress li kellha dubji dwar l-ammonti li hija kellha tallas b'ala VAT għas-snin 2013 sa 2015, il-Komunità ta' Komuni ressqet talba għal tnaqqis fiskali quddiem l-awtorità tat-taxxa fir-rigward tal-interpretazzjoni tal-Liżi dwar il-VAT. Fit-talba għal tnaqqis fiskali tas-17 ta' Ottubru 2016, l-awtorità fiskali qieset li, fir-rigward tal-ispejjeż imallta, il-Komunità ta' Komuni hija obbligata tipprova, l-ewwel nett, għal tqassim tal-VAT tal-input imallsa sabiex jiżi ddeterminat l-ammont ta' din it-taxxa marbuta mal-attività ekonomika tagħha. Fin-nuqqas ta' regoli ta' dritt nazzjonali dwar dan is-suġġett, hija l-persuna taxxabbli li għandha tagħmel metodu xieraq li jippermetti tqassim tal-ammonti tal-VAT tal-input imallsa bejn attivitajiet ekonomiċi u attivitajiet mhux ekonomiċi. Sabiex jiżi stabbilit l-ammont ta' VAT deduzibbli, għandu jiżi applikat, fit-tieni lok, il-proporzjon previst fl-Artikolu 90(3) tal-Liżi dwar il-VAT, dwar l-attivitajiet ekonomiċi sabiex jiżi ddeterminat, jekk ikun il-każ, l-ammonti rispettivi tal-VAT tal-input imallsa, marbuta, minn naża, ma' tranżazzjonijiet taxxabbli li jagħtu dritt għal tnaqqis u, min-naża l-o'ra, ma' tranżazzjonijiet eżentati li ma jagħtux dan id-dritt.

16 Il-Komunità ta' Komuni pprezentat rikors quddiem il-qorti tar-rinviju, il-Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (il-Qorti Amministrattiva tal-Provinja ta' Wrocław, il-Polonja), sabiex tikseb l-annullament ta' tali deċiżjoni tat-taxxa, ibbażat fuq ksur tal-Artikolu 86(1) tal-Liġi dwar il-VAT. Hija b'mod partikolari bbażat ruġha fuq il-fatt li, fir-rigward tal-ispejje imballta, din il-liġi ma tipprevedi l-ebda regola ta' tqassim tal-VAT tal-input skont jekk dawn l-ispejje humiex marbuta ma' attivitajiet ekonomiċi jew attivitajiet mhux ekonomiċi tal-persuna taxxabbli. Għalhekk, il-Komunità ta' Komuni ssostni, minn naħa, li hija ma tistax tiġi obbligata tapplika metodu ta' tqassim tal-VAT tal-input imballsa fir-rigward tal-ispejje imballta. Min-naħa l-oħra, id-dritt għal tnaqqis fir-rigward tal-imsemmija spejje amministrattivi ma jistax, għaldaqstant, ikun limitat lil hinn mill-proporzjon previst fl-Artikolu 90 tal-Liġi dwar il-VAT, fir-rigward tal-attivitajiet ekonomiċi suġġetti għal din it-taxxa jew li huma eżenti minn din it-taxxa.

17 Fid-dawl ta' dawn l-elementi, il-qorti tar-rinviju tirrileva li, sal-1 ta' Jannar 2016, bl-eżġjoni tar-regoli fl-Artikoli 90 u 91 tal-Liġi dwar il-VAT, il-leġislatur Pollakk ma kien adotta ebda regola dwar it-tqassim tal-VAT tal-input imballsa għall-ispejje imballta. Wara l-emendi għal-Liġi dwar il-VAT, li daġlu fis-sekwi fl-1 ta' Jannar 2016, l-imsemmija kwistjoni giet riżolta, iċċa dawn id-dispożizzjonijiet il-oċċa ma humiex applikabbli għas-snin fiskali 2013 sa 2015, imsemmija fil-kawża li hija adita biha.

18 Barra minn hekk, il-qorti tar-rinviju tosserva li d-Direttiva tal-VAT ma tinkludix regoli dwar it-tqassim tal-ammonti tat-taxxa tal-input imballsa fuq spejje imballta ta' persuna taxxabbli. Mill-urisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja jirriżulta li, peress li d-Direttiva tal-VAT ma tgħid xejn f'dan ir-rigward, jibqa' f'idejn l-Istati Membri li jiddeterminaw il-metodu u l-kriterji għal tali allokkazzjoni, fl-osservanza tad-dritt tal-Unjoni u tal-prinċipji li fuqhom hija bbażata s-sistema komuni tal-VAT.

19 F'dan ir-rigward, skont il-qorti tar-rinviju, in-Naczelny Sąd Administracyjny (il-Qorti Suprema Amministrattiva, il-Polonja) iddeċidiet, f'sentenza tal-24 ta' Ottubru 2011, li, fin-nuqqas ta' dawn il-kriterji fil-liġi nazzjonali, il-persuna taxxabbli għandu jkollha d-dritt li tnaqqas il-VAT kollha, inkluża l-parti tat-taxxa tal-input li hija relatata ma' tranżazzjonijiet li ma jaqgħux fis-sistema komuni tal-VAT. Filwaqt, li tibbaż ruġha b'mod partikolari fuq il-prinċipju ta' legalità f'materji ta' taxxa, ta' imposti pubbliċi u ta' ffixsar tar-rati tat-taxxa, stabbilit fl-Artikolu 217 tal-Kostituzzjoni tar-Repubblika tal-Polonja, din il-qorti ddeċidiet li, qabel id-dġul fis-sekwi tal-emendi għal-Liġi dwar il-VAT fl-1 ta' Jannar 2016, in-nuqqas ta' osservanza tal-kriterji stabbiliti skont dawn l-aġġar emendi ma jistax jiġi attribwit lill-persuni taxxabbli.

20 Madankollu, il-qorti tar-rinviju għandha dubji dwar il-kompatibbiltà ta' tali interpretazzjoni tad-dritt nazzjonali konformi mad-Direttiva tal-VAT. Din il-qorti tikkonstata, b'mod partikolari, li l-Artikolu 86(1) tal-Liġi tal-VAT, b'għall-Artikolu 168 ta' din id-direttiva, tal-ewwel huwa intiż li jittrasponi tal-aġġar fil-liġi nazzjonali, jgħid espressament li d-dritt li titnaqqas il-VAT huwa marbut biss ma' tranżazzjonijiet suġġetti għall-VAT.

21 Hija ssostni, b'mod partikolari, li l-assenza, fid-dritt nazzjonali, ta' dispożizzjonijiet "tekniki" dwar id-distinzjoni bejn attivitajiet ekonomiċi u attivitajiet mhux ekonomiċi, ta' ammonti ta' VAT tal-input imballsa b'għala spejje imballta ma għandhiex twassal biex, f'tali sitwazzjoni, il-persuni taxxabbli jkollhom għaldaqstant id-dritt li titnaqqas din it-taxxa fl-intier tagħha. Skont din il-qorti, tali prattika nazzjonali tmur kontra l-kliem tal-Artikolu 168 tad-Direttiva tal-VAT kif ukoll kontra l-prinċipju ta' newtralità tal-VAT, u dan, b'mod partikolari, sa fejn, fir-rigward tal-kawża li tressqet quddiemha, din il-prattika tagħti vantaġġ indebitu lill-Komunità ta' Komuni. Il-qorti tar-rinviju tindika, barra minn hekk, illi l-pożizzjoni espressa mill-awtorità fiskali skont liema l-persuna taxxabbli għandha, f'tali sitwazzjoni, il-possibbiltà li tagħmel il-metodu l-iktar adegwat għall-finijiet ta' tqassim, tidher li hija konformi mad-Direttiva tal-VAT.

22 Huwa f'dawn i?-?irkustanzi, li l-Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (il-Qorti Aministrattiva tal-Provinza ta' Wrocław) idde?idiet li tissospendi l-pro?eduri u li tag?mel lill-Qorti tal-?ustizzja d-domanda preliminari segwenti:

“L-Artikolu 168(a) tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE [...], kif ukoll il-prin?ipju ta' newtralità tal-VAT, jipprekludu Prattika nazzjonali li tag?ti dritt s?i? li titnaqqas it-taxxa [g?al tnaqqis s?i? tat-taxxa] tal-input marbuta max-xiri ta' o??etti u ta' servizzi li jintu?aw kemm g?all-finijiet ta' tran?azzjonijiet su??etti g?all-VAT (intaxxati u e?entati) u kif ukoll g?all-finijiet ta' tran?azzjonijiet li ma jaqg?ux ta?t il-kamp ta' applikazzjoni tal-VAT, min?abba l-assenza fil-li?i nazzjonali ta' metodi u ta' kriterji ta' tqassim tal-ammonti tat-taxxa tal-input g?at-tipi ta' tran?azzjonijiet imsemmija iktar 'il fuq?”

### **Fuq id-domanda preliminari**

23 Permezz tad-domanda tag?ha, il-qorti tar-rinviju tistaqsi, essenzjalment, jekk l-Artikolu 168 tad-Direttiva tal-VAT g?andux ji?i interpretat fis-sens li jipprekludi Prattika nazzjonali li tawtorizza lill-persuna taxxabbli tnaqqas it-totalità tat-taxxa tal-input im?allsa fuq l-ispejje? im?allta, min?abba l-assenza, fil-le?i?lazzjoni fiskali applikabbli, ta' regoli spe?ifi?i fir-rigward tal-kriterji u l-metodi ta' anali?i li jippermettu lill-persuna taxxabbli li tiddetermina l-parti ta' din il-VAT tal-input im?allsa li g?andha titqies li hija marbuta, rispettivament, mal-attivitajiet ekonomi?i u mal-attivitajiet mhux ekonomi?i.

24 Sabiex ting?ata risposta g?al din id-domanda, wie?ed g?andu jiftakar, preliminarjament, fil-ba?ijiet legali tad-dritt g?al tnaqqis tal-VAT, kif jirri?ultaw mid-Direttiva tal-VAT u mill-?urisprudenza tal-Qorti tal-?ustizzja.

25 Fl-ewwel lok, il-pro?eduri relatati mad-dritt g?al tnaqqis huma rregolati, b'mod partikolari, mill-Artikolu 168 tad-Direttiva tal-VAT. Skont il-punt (a) ta' dan l-artikolu, il-persuna taxxabbli g?andha tkun intitolata li tnaqqas mill-ammont tat-taxxa li huwa dovut minnha l-ammonti ta' VAT dovuta jew im?allsa fir-rigward tal-o??etti kkonsenjati jew li ser ikunu kkonsenjati lilha u g?as-servizzi pprovduti jew li g?andhom ikunu pprovduti lilha minn persuna taxxabbli o?ra, sa fejn l-o??etti jew is-servizzi jintu?aw g?all-b?onnijiet tat-tran?azzjonijiet taxxabbli tag?ha.

26 Fil-fatt, il-lo?ika tas-sistema stabbilita mid-Direttiva tal-VAT hija bba?ata fuq in-newtralità. Huma biss it-taxxi tal-input fuq l-o??etti jew is-servizzi u?ati minn persuna taxxabbli g?all-finijiet tat-tran?azzjonijiet taxxabbli tag?ha li jistg?u jitnaqqsu. Fi kliem ie?or, it-tnaqqis tat-taxxi tal-input huwa marbut mal-?bir tat-taxxa tal-output. Meta o??etti jew servizzi akkwistati minn persuna taxxabbli jintu?aw g?all-finijiet ta' tran?azzjonijiet e?enti jew ma jaqg?ux fil-kamp ta' applikazzjoni tal-VAT, la jkun hemm ?bir tat-taxxa tal-output u lanqas tnaqqis tat-taxxa tal-input. G?all-kuntrarju, fejn l-o??etti jew is-servizzi huma u?ati g?all-finijiet ta' tran?azzjonijiet li huma taxxabbli b?ala outputs, tnaqqis tat-taxxa tal-input gravanti fuqhom g?andha ti?i imposta sabiex ti?i evitata taxxa doppja (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tas-16 ta' ?unju 2016, Mateusiak, C-229/15, EU:C:2016:454, punt 24 u l-?urisprudenza ??itata).

27 G?alhekk, l-e?istenza ta' dritt g?al tnaqqis jippresupponi, minn na?a, li l-persuna taxxabbli li ta?ixxi b?ala tali takkwista o??ett jew servizz u tu?ah g?all-finijiet tal-attività ekonomika tag?ha (ara, b'mod partikolari, is-sentenza tas-16 ta' Frar 2012, Eon Aset Menidjunt, C?118/11, EU:C:2012:97, punt 69). Min-na?a l-o?ra, sabiex il-VAT tkun tista' titnaqqas, it-tran?azzjonijiet tal-input g?andu jkollhom rabta diretta u immedjata ma' tran?azzjonijiet tal-output li jag?tu dritt g?al tnaqqis. Fl-a??ar nett, id-dritt g?al tnaqqis tal-VAT tal-input, imposta fuq l-akkwist ta' o??etti jew ta' servizzi jippresupponi li l-ispejje? minfuqa g?all-akkwist tag?hom huma parti mill-elementi kostituttivi tal-prezz ta' tran?azzjonijiet tal-output taxxabbli (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tat-13 ta'

Marzu 2008, *Securenta*, C-437/06, EU:C:2008:166, punt 27; tas-6 ta' Settembru 2012, *Portugal Telecom*, C-496/11, EU:C:2012:557, punt 36, u tas-16 ta' Lulju 2015, *Larentia + Minerva u Marenave Schiffahrt*, C-108/14 u C-109/14, EU:C:2015:496, punti 23 u 24).

28 Fit-tieni lok, fl-ipoteżi fejn persuna taxxabbli tuża oġġetti u servizzi sabiex twettaq kemm tranżazzjonijiet ekonomiċi li jagħtu dritt għal tnaqqis kif ukoll tranżazzjonijiet ekonomiċi li ma jagħtux dritt għal tnaqqis, jiġifieri tranżazzjonijiet eżenti, l-Artikoli 173 sa 175 tad-Direttiva tal-VAT jinkludu regoli li jiddeterminaw il-parti ta' VAT deduzzibbli, li għandha tkun proporzjonali għall-ammont attribwibbli għat-tranżazzjonijiet ekonomiċi taxxabbli tal-persuna taxxabbli. F'dan ir-rigward, il-Qorti tal-Ġustizzja ppreżenta li dawn ir-regoli jirrigwardaw it-taxxa tal-input fuq il-valur miżjud fuq l-ispejje li huma marbuta esklużivament ma' tranżazzjonijiet ekonomiċi, billi tagħmel distinzjoni fost dawn l-attivitajiet, bejn dawk, intaxxati li jagħtu dritt għal tnaqqis u dawk, eżenti, li ma jagħtux tali dritt (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tat-13 ta' Marzu 2008, *Securenta*, C-437/06, EU:C:2008:166, punt 33; tas-6 ta' Settembru 2012, *Portugal Telecom*, C-496/11, EU:C:2012:557, punt 42, kif ukoll tas-16 ta' Lulju 2015, *Larentia + Minerva u Marenave Schiffahrt*, C-108/14 u C-109/14, EU:C:2015:496, punt 27). Min-naħa l-oġra, sabiex ma jiġix kompromess l-għan ta' newtralità li s-sistema komuni tal-VAT tiggarantixxi, l-operazzjonijiet li ma jaqgħux fil-kamp ta' applikazzjoni tad-Direttiva tal-VAT għandhom jiġu esklużi mill-kalkolu tal-proporzjon imnaqqas imsemmi f'dawn id-dispożizzjonijiet tal-aħħar (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tal-14 ta' Novembru 2000, *Floridienne u Berginvest*, C-142/99, EU:C:2000:623, punt 32; tas-27 ta' Settembru 2001, *Cibo Participations*, C-16/00, EU:C:2001:495, punt 44, u tad-29 ta' April 2004, *EDM*, C-77/01, EU:C:2004:243, punt 54).

29 Fit-tielet lok, għandu jittfakkar li l-Qorti tal-Ġustizzja diġà ddeżidiet li, fis-silenzju tad-Direttiva tal-VAT f'dan ir-rigward, id-determinazzjoni tal-metodi u tal-kriterji ta' tqassim tal-ammonti tal-VAT tal-input imqallsa bejn attivitajiet ekonomiċi u attivitajiet mhux ekonomiċi jaqa' fid-diskrezzjoni tal-Istati Membri. Fl-eżerċizzju ta' din is-setgħa, dawn tal-aħħar, għandhom jieqdu inkunsiderazzjoni l-għan u l-istruttura tad-Direttiva tal-VAT u, b'ala tali, jipprevedu metodu ta' kalkolu li jirrifletti oġġettivament il-parti ta' imputazzjoni reali tal-ispejje tal-input għal kull waħda minn dawn iż-żewġ attivitajiet (ara, b'mod partikolari, is-sentenza tal-25 ta' Lulju 2018, *Gmina Ryjewo*, C-140/17, EU:C:2018:595, punt 58 u l-urisprudenza relatata).

30 F'dan il-każ, mid-deżiġjoni tar-rinviju jirriżulta li, matul is-snin fiskali inkwistjoni fil-kawża prinċipali, il-leżiżlazzjoni fis-sew fil-Polonja ma kienx fiha regoli speċifiċi dwar il-kriterji u l-metodi ta' tqassim, bejn attivitajiet ekonomiċi u attivitajiet mhux ekonomiċi, tal-VAT tal-input imqallsa b'ala spejje imqallta. Filwaqt li bbażat ruħha fuq din l-assenza ta' leżiżlazzjoni nazzjonali, il-Komunità ta' Komuni ssostni quddiem il-qorti tar-rinviju li ma tistax tiġi obbligata li twettaq tali tqassim u li, għaldaqstant, hija għandha d-dritt li tnaqqas kompletament it-taxxa fuq dan it-tip ta' spejje.

31 Għaldaqstant, hemm lok li jiġi eżaminat jekk tali assenza ta' leżiżlazzjoni nazzjonali għandhiex l-effett li persuna taxxabbli, b'all-Komunità ta' Komuni, għandha, minnabba dan il-fatt biss, tkun awtorizzata tnaqqas l-ammont s'f' tal-VAT tal-input imqallsa fir-rigward tal-ispejje imqallta.

32 Qabelhejn, għandu jiġi enfasizzat li, minn naħa waħda, l-obbligu impost fuq persuna taxxabbli li tqassam l-ammonti tal-VAT tal-input bejn attivitajiet ekonomiċi u mhux ekonomiċi jirriżulta mill-kliem stess tal-Artikolu 168(a) tad-Direttiva tal-VAT. Fil-fatt, din id-dispożizzjoni tipprevedi d-dritt għal tnaqqis tat-taxxa tal-input imqallsa biss sa fejn l-oġġetti u s-servizzi jintużaw għall-b'onnijiet tat-tranżazzjonijiet intaxxati ta' persuna taxxabbli.

33 Kif jirriżulta b'mod partikolari mill-urisprudenza relatata fil-punt 26 ta' din is-sentenza, meta l-oġġetti jew is-servizzi akkwistati minn persuna taxxabbli jintużaw għall-b'onnijiet ta'

tranżazzjonijiet li huma eżenti jew li ma jaqgħux fil-kamp ta' applikazzjoni tal-VAT, ma tkun tista' tinbar ebda taxxa tal-output u ma tkun tista' titnaqqas ebda taxxa tal-input.

34 Pertament, id-Direttiva tal-VAT ma tipprovdix regoli speċifiċi dwar il-kriterji u l-metodi ta' tqassim, bejn attivitajiet ekonomiċi u mhux ekonomiċi, tal-VAT tal-input imallsa b'ala spejje imallta. B'hekk, l-Istati Membri g'andhom marġni ta' diskrezzjoni fir-rigward tal-għala ta' dawn il-kriterji u l-metodi ta' analiżi.

35 Madankollu, is-sempliċi assenza ta' tali regoli, fil-leżiżlazzjoni fiskali applikabbli, ma tfissirx li persuna taxxabbli tista' tnaqqas integralment il-VAT fuq dawn l-ispejje ukoll fir-rigward tal-parti tat-taxxa tal-input li hija relatata ma' tranżazzjonijiet li ma jaqgħux fis-sistema komuni tal-VAT. Li jingħata tali dritt għal tnaqqis s'is għandu b'ala konsegwenza it-twessigħ tal-kamp ta' applikazzjoni tal-imsemmi dritt, u dan imur kontra l-prinċipji bażiċi tas-sistema komuni tal-VAT.

36 Fil-fatt, kif l-Avukat ġenerali rrilevat fil-punt 57 tal-konklużjonijiet tagħha, li tiżi awtorizzata persuna taxxabbli, b'alma hi l-Komunità ta' Komuni, li teżerġita kemm attivitajiet ekonomiċi u kif ukoll dawk mhux ekonomiċi, li tnaqqas integralment il-VAT tal-input imallsa fuq l-ispejje imallta twassal sabiex jingħata vantaġġ kuntrarju għall-prinċipju ta' newtralità fiskali, prinċipju li, skont il-Qorti tal-Ġustizzja, jikkostitwixxi t-traduzzjoni mil-leżiżlatur tal-Unjoni, fil-qasam tal-VAT, tal-prinċipju ġenerali ta' ugwaljanza fit-trattament (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tad-29 ta' Ottubru 2009, NCC Construction Danmark, C-174/08, EU:C:2009:669, punt 41 u l-urisprudenza ġiġitata).

37 Minn dan jirriżulta li l-assenza, fil-leżiżlazzjoni ta' Stat Membru, ta' regoli speċifiċi dwar il-kriterji u l-metodi ta' tqassim, bejn attivitajiet ekonomiċi u mhux ekonomiċi, tal-VAT tal-input imallsa, ma jistax, b'ala prinċipju, ikollu effett fuq il-portata tad-dritt għal tnaqqis previst fl-Artikolu 168 tad-Direttiva tal-VAT.

38 Il-qorti tar-rinviju tirrileva madankollu li l-prattika nazzjonali li jagħti dritt għal tnaqqis s'is fir-rigward tal-ispejje imallta, hija mmotivata minn interpretazzjoni tal-Artikolu 217 tal-Kostituzzjoni tar-Repubblika tal-Polonja, li jistabbilixxi l-prinċipju ta' legalità tat-taxxa.

39 F'dan ir-rigward, għandu jiżi osservat li, kif jirriżulta mit-tradizzjonijiet kostituzzjonali komuni tal-Istati Membri, il-prinċipju ta' legalità tat-taxxa jista' jitqies b'ala li jagħmel parti mill-ordinament ġuridiku tal-Unjoni, b'ala prinċipju ġenerali tad-dritt. Għalkemm dan il-prinċipju jeżiżi, kif irrilevat l-Avukat ġenerali fil-punt 110 tal-konklużjonijiet tagħha, li kwalunkwe obbligu ta' ġlas ta' taxxa b'ala VAT, kif ukoll l-elementi essenzjali kollha li jiddefinixxu l-karatteristiċi fundamentali tagħha, ikunu previsti mil-liżi, l-imsemmi prinċipju ma jeżiżix li l-aspetti tekniċi kollha tat-taxxa jiżu rregolati b'mod eawrjenti, sakemm ir-regoli stabbiliti bil-liżi jippermettu lill-persuna taxxabbli li tipprovd u tikkalkola l-ammont tat-taxxa dovut u tiddetermina meta dan ikun dovut.

40 Konsegwentement, l-assenza, fil-leżiżlazzjoni fiskali applikabbli, ta' regoli tekniċi li g'andhom natura aġġessorja fir-rigward ta' element essenzjali ta' tassazzjoni ma tikkostitwixxix, fiha nfisha, ksur tal-prinċipju tal-legalità tat-taxxa b'ala prinċipju ġenerali tad-dritt tal-Unjoni. Bl-istess mod, il-fatt li l-leżiżlazzjoni fiskali applikabbli ġalliet lill-persuna taxxabbli l-għala fost diversi linji ta' aġir possibbli bil-għan li tibbenefika minn dritt ma jistax jiżi kkunsidrat, ważdu, b'ala li jmur kontra dan il-prinċipju.

41 Fir-rigward ta' element essenzjali ta' taxxa li kienet is-suġġett ta' armonizzazzjoni mil-leżiżlatur tal-Unjoni, b'ala VAT, il-kwistjoni ta' liema huma l-elementi tagħha li g'andhom jiżu previsti mil-liżi, hija kwistjoni li g'andha tiżi eāminata fid-dawl tal-prinċipju ta' legalità tat-taxxa b'ala prinċipju ġenerali tad-dritt tal-Unjoni, u mhux fuq il-bażi ta' interpretazzjoni ta' dan il-prinċipju fid-dritt nazzjonali.



42 G?al dak li jirrigwarda, b'mod iktar partikolari, id-dritt g?al tnaqqis, dan jikkostitwixxi element essenzjali tal-obbligu ta' ?las tal-VAT. Il-portata ta' dan id-dritt hija stabbilita b'mod ?ar fl-Artikolu 168 tad-Direttiva tal-VAT. Kif enfasizzat il-Qorti tal-?ustizzja, l-imsemmija dispo?izzjoni tindika bi pre?i?joni l-kundizzjonijiet ta' tnissil ta' dan id-dritt u l-portata tieg?u, u ma t?alli l-ebda mar?ni ta' evalwazzjoni lill-Istati Membri fir-rigward tal-implimentazzjoni tieg?u (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tal-10 ta' Marzu 2005, Il-Kummissjoni vs Ir-Renju Unit, C?33/03, UE:C:2005:144, punt 16 u l-?urisprudenza ??itata).

43 G?aldaqstant, sakemm il-persuna taxxabbli tista' tistabbilixxi, abba?i tal-le?i?lazzjoni fiskali applikabbli, l-portata pre?i?a tad-dritt g?al tnaqqis, ma jistax ji?i kkunsidrat li l-obbligu impost fuqha li tiddetermina, fost l-ispejje? im?allta tag?ha, il-parti minn dawn li hija marbuta ma' tran?azzjonijiet ekonomi?i tmur kontra l-prin?ipju ta' legalit  tat-taxxa. Fil-fatt, tali rekwi?it ma g?andux, fis-sistema komuni tal-VAT, natura essenzjali li jiddefinixxi wa?da mill-karatteristi?i ba?i?i tal-VAT, u li g?andu, g?alhekk, ikun espressament previst mil-le?i?lazzjoni fiskali applikabbli, i?da g?andu biss natura a??essorja, b?ala prekundizzjoni li trid ti?i ssodisfatta mill-persuna taxxabbli sabiex tibbenefika minn dritt g?al tnaqqis.

44 G?alkemm, finalment, hija l-qorti tar-rinviju li g?andha tevalwa, fil-kuntest tal-kaw?a prin?ipali, jekk ir-rekwi?iti li jirri?ultaw mill-prin?ipju ta' legalità tat-taxxa msemmija fil-punti pre?edenti humiex issodisfatti, hija l-Qorti tal-?ustizzja li g?andha tag?tiha l-indikazzjonijiet kollha ne?essarja fid-dawl tad-dritt tal-Unjoni sabiex ti?i de?i?a l-kaw?a li hija adita biha.

45 L-ewwel nett, g?andu ji?i rrilevat li l-Artikolu 168 tad-Direttiva tal-VAT ?ie traspost fid-dritt Pollakk permezz tal-Artikolu 86 tal-Li?i dwar il-VAT. Din l-a??ar dispo?izzjoni tipprevedi, b'mod simili g?all-Artikolu 168 tad-Direttiva tal-VAT, li l-persuna taxxabbli g?andha d-dritt li tnaqqas mit-taxxa dovuta it-taxxa tal-input sa fejn l-o??etti u s-servizzi huma u?ati g?all-finijiet ta' tran?azzjonijiet taxxabbli. B'dan il-mod, l-Artikolu 86 tal-Li?i dwar il-VAT jidher li, jiddefinixxi l-kamp ta' applikazzjoni u l-portata tad-dritt g?al tnaqqis b'mod pre?i?, fatt li hija l-qorti tar-rinviju li g?andha tivverifika,.

46 Sussegwentement, kif jirri?ulta mid-de?i?joni tar-rinviju, fl-assenza ta' regoli spe?ifi?i, espressament previsti mil-le?i?lazzjoni applikabbli dwar il-kriterji u l-metodi ta' tqassim tal-VAT tal-input im?allsa bejn attivitajiet ekonomi?i u mhux ekonomi?i, il-persuna taxxabbli tista' tikseb, ming?and l-awtoritajiet fiskali nazzjonali kompetenti, de?i?joni tat-taxxa li tanalizza s-sitwazzjoni spe?ifika tag?ha u li tindikalha l-kundizzjonijiet tal-applikazzjoni korretta tal-li?i. Barra minn hekk, skont l-informazzjoni li g?andha l-Qorti tal-?ustizzja, il-persuna taxxabbli tista' tag??el metodu xieraq g?all-finijiet li titwettaq tali anali?i. F'dawn i?-?irkustanzi, u fid-dawl, b'mod partikolari, tal-Artikolu 86 tal-Li?i dwar il-VAT, tali assenza ta' regoli ma tidhirx li hija ta' natura li tipprekludi lill-persuna taxxabbli milli tiddetermina l-ammont ta' VAT dedu?ibbli.

47 Fl-a??ar nett, b'estensjoni tal-kunsiderazzjonijiet pre?edenti, il-prattika nazzjonali inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali hija kkunsidrata mill-qorti tar-rinviju b?ala li tmur kontra l-Artikolu 168 tad-Direttiva tal-VAT.

48 F'dan ir-rigward, g?andu jittfakkar, minn na?a, li l-qorti nazzjonali huma obbligati jinterpretaw, sa fejn hu possibbli, il-li?i nazzjonali b'mod konformi mad-dritt tal-Unjoni, u li tali interpretazzjoni konformi tista', fil-prin?ipju, ti?i invokata kontra persuna taxxabbli mill-awtorità fiskali kompetenti nazzjonali (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tas-26 ta' Settembru 1996, Arcaro, C?168/95, EU:C:1996:363, punti 41 u 42; tal-5 ta' Lulju 2007, Kofoed, C-321/05, EU:C:2007:408, punt 45, kif ukoll tal-15 ta' Settembru 2011, Franz M cksch, C-53/10, EU:C:2011:585, punt 34).

49 Min-na?a l-o?ra, jekk l-obbligu ta' interpretazzjoni konformi ma jistax iservi ta' ba?i g?al

interpretazzjoni *contra legem* tad-dritt nazzjonali (ara, b'mod partikolari, is-sentenza tal-15 ta' April 2008, Impact, C-268/06, UE:C:2008:223, punt 100 u l-urisprudenza citata) il-qorti nazzjonali għandhom jemendaw, jekk ikun il-każ, l-urisprudenza stabbilita jekk din tkun ibbażata fuq interpretazzjoni tad-dritt nazzjonali inkompatibbli mal-għanijiet ta' direttiva (sentenzi tad-19 ta' April 2016, DI, C-441/14, UE:C:2016:278, punt 33, tas-17 ta' April 2018, Egenberger, C-414/16, UE:C:2018:257, u tal-11 ta' Settembru 2018, IR, C-68/17, UE:C:2018:696, punt 64).

50 Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet preċedenti, ir-risposta għad-domanda magħmula għandha tkun li l-Artikolu 168 tad-Direttiva tal-VAT għandu jiġi interpretat fis-sens li jipprekludi prattika nazzjonali li tawtorizza lill-persuna taxxabbli tnaqqas it-totalità tal-VAT tal-input imqallsa fuq l-ispejje imqallta, minnabba l-assenza, fil-leżijonijiet fiskali applikabbli, ta' regoli speċifiċi dwar il-kriterji u l-metodi ta' analiżi li jippermettu lill-persuna taxxabbli tiddetermina l-parti ta' din il-VAT tal-input imqallsa li għandha titqies li hija marbuta, rispettivament, mal-attivitajiet ekonomiċi u mal-attivitajiet mhux ekonomiċi.

### **Fuq l-ispejje**

51 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-ispejje. L-ispejje sostnuta għas-sottomissjoni tal-osservazzjonijiet lill-Qorti tal-Ġustizzja, barra dawk tal-imsemmija partijiet, ma jistgħux jiġi allsu lura.

Għal dawn il-motivi, Il-Qorti tal-Ġustizzja (It-Tieni 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 prattika nazzjonali li tawtorizza lill-persuna taxxabbli tnaqqas it-totalità tat-taxxa fuq il-valur miżjud (VAT) tal-input imposta fuq l-akkwist ta' oġġetti u servizzi minn dawn tal-aħħar għat-tweġġ kemm ta' attivitajiet ekonomiċi, suġġetti għall-VAT, u kemm ta' attivitajiet mhux ekonomiċi, li ma jaqgħux fil-kamp ta' applikazzjoni tal-VAT, minnabba l-assenza, fil-leżijonijiet fiskali applikabbli, ta' regoli speċifiċi dwar il-kriterji u l-metodi ta' analiżi li jippermettu lill-persuna taxxabbli li tiddetermina l-parti ta' din il-VAT tal-input imqallsa li għandha titqies li hija marbuta, rispettivament, mal-attivitajiet ekonomiċi u mal-attivitajiet mhux ekonomiċi.**

Firem

\* Lingwa tal-kawża: il-Pollakk.