

Edizzjoni Provviżorja

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 imqallsa – 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 b'ala 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), Imqallfin,

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, b'ala aġent,
- għall-Kummissjoni Ewropea, minn J. Jokubauskaitė u M. Owsiany-Hornung, b'ala aġenti,

wara li rat id-deċiżjoni, meħda wara li nstema' l-Avukat ġenerali, li l-kawża tinqata' mingajr konkluzjonijiet,

tagħti l-preżenti

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 (l-U 2006, L 347, p. 1, iktar 'il quddiem id-“Direttiva tal-VAT”).

2 Din it-talba tressqet fil-kuntest ta' kaw?a bejn Grupa Lotos S.A., stabbilita fil-Polonja, kumpannija omm ta' grupp ta' kumpanniji attiv, b'mod partikolari, fis-settur tal-karburanti u lubrifikanti, u l-Minister Finansów (il-Ministru tal-Finanzi, il-Polonja), dwar de?i?joni fiskali li permezz tag?ha l-Ministru tal-Finanzi rrifjutalha d-dritt g?al tnaqqis tat-taxxa fuq il-valur mi?jud (VAT) im?allsa minn Grupa Lotos u li kienet imposta fuq ix-xiri ta' servizzi ta' akkomodazzjoni u ta' ristorazzjoni li din il-kumpannija tbig? mill-?did u g?alhekk to?ro? fattura g?alhom g?al persuni su??etti g?all-VAT.

Il-kuntest ?uridiku

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-li?ijiet ta' l-Istati Membri dwar taxxi fuq id-d?ul mill-bejg? – Sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur mi?jud: ba?i uniformi ta' stima (?U Edizzjoni Spe?jali bil-Malti, Kapitolu 9, Vol. 1, p. 23), kif emendata bid-Direttiva tal-Kunsill 95/7/KE, tal-10 ta' April 1995 (?U Edizzjoni Spe?jali bil-Malti, Kapitolu 9, Vol. 1, p. 23) (iktar 'il quddiem is-“Sitt Direttiva”), kien jipprevedi:

“2. Sa kemm l-o??etti u s-servizzi huma u?ati g?all-iskopijiet fuq it-transazzjoni taxxabbli tieg?u, il-persuna taxxabbli g?andha tkun intitolata biex tnaqqas mit-taxxa li hi responsabbli biex t?allas:

a) [VAT] dovuta jew m?allsa fir-rigard ta' o??etti jew servizzi pprovduti jew li g?andhom ikunu pprovduti lilu minn persuna taxxabbli o?ra;

[...]

6. Qabel perjodu ta' erba' snin ta' l-inqas ikunu g?addew mid-data tad-d?ul fis-se?? ta' din id-Direttiva, il-Kunsill, ja?ixxi unanimament fuq proposta mill-Kummissjoni, g?andu jidde?iedi liema nefqa m'g?andiex tkun ele??ibli g?al tnaqqis [tal-VAT]. [Il-VAT] fl-ebda ?irkostanza m'g?andha tkun imnaqqsa fuq spejje? li mhux strettament nefqa tan-negojju, b?al dik fuq il-lussu, pja?iri jew divertiment.

Sa kemm ir-regoli ta' fuq jid?lu fis-se??, Stati Membri jistg?u i?ommu l-esklu?jonijiet kollha pprovduti ta?t il-li?ijiet nazzjonali meta din id-Direttiva tid?ol fis-se??.”

4 Is-Sitt Direttiva t?assret u ?iet issostitwita bid-Direttiva tal-VAT, li da?let fis-se?? fl-1 ta' Jannar 2007.

5 L-Artikolu 168 tad-Direttiva tal-VAT jipprovdi:

“Sakemm il-merkanzija u s-servizzi jintu?aw g?all-iskopijiet tat-transazzjonijiet taxxabbli ta' persuna taxxabbli, il-persuna taxxabbli g?andha tkun intitolata, fl-Istat Membru li fih twettaq dawn it-transazzjonijiet, li tnaqqas mll-VAT li g?andha t?allas dan li ?ej:

a) il-VAT dovuta jew im?allsa f'dak l-Istat Membru rigward provvisti li sarulha ta' merkanzija jew servizzi, li twettqu jew li g?ad iridu jitwettqu minn persuna taxxabli o?ra;

[...]”

6 L-Artikolu 176 tad-Direttiva tal-VAT jipprovdi:

“Il-Kunsill, li ja?ixxi unanimament fuq proposta mill-Kummissjoni, g?andu jistabbilixxi n-nefqa li fir-rispett tag?ha l-VAT m'g?andhiex tkun tista' titnaqqas. It-VAT fl-ebda ?irkostanza m'g?andha tkun

tista' titnaqqas fir-rigward tan-nefqa li mhijiex strettament nefqa tan-negożju, b'al dik fuq il-lussu, pja?iri jew divertiment.

Sa kemm id-disposizzjonijiet imsemmija fl-ewwel paragrafu jid?lu fis-se??, l-Istati Membri jistg?u j?ommu l-esklu?jonijiet kollha pprovduti skont il-li?ijiet nazzjonali fl-1 ta' Jannar 1979 jew, fil-ka? tal-Istati Membri li aderew g?all-Komunità wara dik id-data, fid-data tal-ade?joni tag?hom.”

Id-dritt Pollakk

7 L-Artikolu 25(1)(3b) tal-ustawa z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i us?ug oraz o podatku akcyzowym (il-Li?i dwar il-VAT u d-dazji tas-sisa), tat-8 ta' Jannar 1993 (Dz. U. tal-1993, Nru 11, po?izzjoni 50), fil-ver?joni tag?ha fis-se?? sal-abrogazzjoni tag?ha fl-1 ta' Mejju 2004), kien jipprovdi:

“Ma jag?tux lok g?al tnaqqis tal-ammont jew g?al rimbors tad-differenza ta' taxxa dovuta:

3b) is-servizzi ta' akkomodazzjoni u ta' ristorazzjoni, bl-e??ezzjoni ta':

a) ka?ijiet fejn dawn is-servizzi ma jkunux inkisbu minn persuni taxxabbli li jipprovdu servizzi turisti?, meta dawn is-servizzi jkunu jinkludu servizzi ta' akkomodazzjoni jew ta' ristorazzjoni jew it-tnejn li huma,

b) tax-xiri ta' ikel ippreparat inti? g?all-passi??ieri mill-persuni taxxabbli li jipprovdu servizzi ta' trasport ta' passi??ieri.”

8 L-Artikolu 8(2a) tal-ustawa o podatku od towarów i us?ug (il-Li?i dwar il-VAT), tal-11 ta' Marzu 2004 (Dz. U. tal-2011, Nru 177, po?izzjoni 1054), fil-ver?joni tag?ha fis-se?? fid-data tat-tilwima fil-kaw?a prin?ipali (iktar 'il quddiem il-“Li?i dwar il-VAT”), jipprovdi:

“Fejn persuna taxxabbli li ta?ixxi f'isimha i?da g?all-benefi??ju ta' ?addie?or tie?u parti fi provvista ta' servizzi, hija g?andha ti?i kkunsidrata li r?eviet u pprovdiet dawk is-servizzi hija stess.”

9 L-Artikolu 86(1) tal-Li?i dwar il-VAT jipprovdi:

“Sa fejn l-o??etti u s-servizzi huma u?ati g?all-finijiet ta' tran?azzjonijiet taxxabbli, il-persuna taxxabbli [...] tibbenefika minn dritt g?at-tnaqqis tal-ammont tat-taxxa li huwa su??ett g?alih l-ammont tat-taxxa tal-input, b'ri?erva g?all-Artikoli 114, 119(4), 120(17) u (19), kif ukoll 124.”

10 L-Artikolu 88(1) tal-Li?i dwar il-VAT, fil-ver?joni tag?ha fis-se?? sal-1 ta' Di?embru 2008, kien jipprovdi:

“Ma jag?tux lok g?al tnaqqis tal-ammont jew g?al rimbors tad-differenza ta' taxxa dovuta: [...]

4) is-servizzi ta' akkomodazzjoni u ta' ristorazzjoni, bl-e??ezzjoni:

a) tal-ka?ijiet fejn dawn is-servizzi nkisbu minn persuni taxxabbli li jipprovdu servizzi turisti?, meta dawn is-servizzi, intaxxati abba?i 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 inti? g?all-passi??ieri mill-persuni taxxabbli li jipprovdu servizzi ta' trasport ta' passi??ieri.”

11 Fil-ver?joni tieg?u fis-se?? wara l-1 ta' Di?embru 2008, l-Artikolu 88(1) tal-Li?i 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-eżempjoni:

a) [abrogat];

b) tax-xiri ta' ikel ippreparat inti? għall-passi?ieri mill-persuni taxxabbli li jipprovdu servizzi ta' trasport ta' passi?ieri.”

Il-kawża prinċipali u d-domanda preliminari

12 Matul l-2014, Grupa Lotos, suġġetta 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-?did 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-?did lil persuni oħra suġġetti għall-VAT, hija kellhiex id-dritt għat-tnaqqis tal-VAT tal-input skont l-iskema ta' dritt komuni prevista fl-Artikolu 86(1) tal-Liżi dwar il-VAT.

14 Skont Grupa Lotos, sa fejn, minn na?a, mill-Artikolu 8(2a) tal-Liżi dwar il-VAT jirriżulta li operatur, li jikseb f'ismu servizzi sabiex ibigħom mill-?did, huwa kkunsidrat b?ala fornitur ta' servizzi u, min-na?a l-oħra, is-servizzi ta' akkomodazzjoni u ta' ristorazzjoni huma suġġetti għall-VAT meta jerġu jinbiegħu minn Grupa Lotos, il-VAT tal-input im?allsa meta nxtraw għandha tkun tista' titnaqqas, skont l-Artikolu 86(1) tal-Liżi dwar il-VAT. Ir-restrizzjoni prevista fil-punt 4 tal-Artikolu 88(1) ta' din il-Liżi, 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 b?ala l-konsumatur finali ta' dawn is-servizzi, i?da b?ala fornitur ta' servizzi b?all-persuni suġġetti għall-VAT li jipprovdu dan it-tip ta' servizzi.

15 Fid-deċiżjoni fiskali tagħhom ta' Jannar 2015, l-awtoritajiet fiskali ?a?du l-pożizzjoni ta' Grupa Lotos, min?abba li l-esklużjoni tad-dritt għal tnaqqis previst, mingħajr ambigwiżà, fil-punt 4 tal-Artikolu 88(1) tal-Liżi dwar il-VAT ma kinitx tagħmel distinzjoni skont jekk il-persuna li tixtri, b?ala input, servizzi ta' akkomodazzjoni u ta' ristorazzjoni, ta'ixxix, fl-output, inkwantu konsumatur finali jew inkwantu fornitur ta' servizzi.

16 Ir-rikors għal annullament tad-deċiżjoni fiskali, ippre?entat minn Grupa Lotos quddiem il-Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku (il-Qorti Amministrattiva Provinċjali ta' Gdańsk, il-Polonja), ?ie mi?qud abba?i ta' motivi analogi għal dawk ippre?entati mill-awtoritajiet fiskali.

17 Grupa Lotos għalhekk ippre?entat appell quddiem in-Naczelny Sąd Administracyjny (il-Qorti Suprema Amministrattiva, il-Polonja), fejn tenniet, essenzjalment, il-pożizzjoni tagħha mi?bura fil-punt 14 ta' din is-sentenza.

18 Il-qorti tar-rinviju tosserva li l-Artikolu 86(1) tal-Liżi dwar il-VAT jirrifletti l-prinċipju tad-dritt għal tnaqqis tal-VAT tal-input, previst fl-Artikolu 168(a) tad-Direttiva tal-VAT. Hija ?id 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-Liżi 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 e?atta tal-formulazzjoni tal-punt 3b tal-Artikolu 25(1) tal-Liżi tat-8 ta' Jannar 1993 dwar il-VAT u d-dazji tas-sisa u kienet ibba?ata fuq il-klaw?ola 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' Di'embru 2008, il-punt 4 tal-Artikolu 88(1) tal-Li?i dwar il-VAT kien jinkludi l-punt (a) li abba?i ta' din l-esklu?joni mit-tnaqqis ma kinitx tinkludi l-ka?ijiet fejn is-servizzi ta' akkomodazzjoni u ta' ristorazzjoni kienu ?ew akkwistati minn persuni taxxabbli li kienu jipprovdu servizzi turisti?i. Madankollu, fl-1 ta' Di'embru 2008, il-le?i?latur Pollakk abroga d-dispo?izzjonijiet li kienu jinsabu fl-imsemmi punt 4(a) tal-Artikolu 88(1), li wassal g?al applikazzjoni wiesg?a tal-esklu?joni tad-dritt g?al tnaqqis tal-VAT fil-ka? tax-xiri ta' servizzi ta' akkomodazzjoni u ta' ristorazzjoni fir-rigward tas-sitwazzjoni pre?edenti g?all-ade?joni tar-Repubblika tal-Polonja mal-Unjoni.

20 Il-qorti tar-rinviju tispjega li l-esklu?joni mit-tnaqqis tal-VAT, li tirri?ulta mill-punt 4 tal-Artikolu 88(1) tal-Li?i dwar il-VAT, hija ??ustifikata mill-fatt li l-VAT inklu?a fix-xiri marbut mal-ispejje? relatati mas-servizzi ta' akkomodazzjoni u ta' ristorazzjoni tista' spiss tirri?ulta mill-konsum mhux strettament professjonali. L-g?an ta' din id-dispo?izzjoni huwa g?alhekk li ji?i pprojbit it-tnaqqis tal-VAT fuq dan it-tip ta' spejje? g?as-servizzi inkwistjoni, li, ta?t il-pretest tal-u?u tag?hom fil-kuntest tal-attività ekonomika tal-persuna taxxabbli, huma jew jistg?u jkunu, fil-verità, u?ati g?all-konsum privat.

21 Madankollu, skont il-qorti tar-rinviju, b?al fil-kaw?a prin?ipali, tali projbizzjoni ma g?andhiex tapplika g?al persuna taxxabbli li tixtri l-imsemmija servizzi bil-g?an li ter?a' tbig?hom lil konsumaturi jew persuni taxxabbli o?ra, peress li, f'dan il-ka?, l-ispejje? tal-input sostnuti jibqg?u marbuta mal-attività ekonomika ta' din il-persuna taxxabbli. F'tali ka?, fil-fatt, peress li l-projbizzjoni li titnaqqas il-VAT twassal g?al impo?izzjoni doppja tas-servizzi inkwistjoni, din tikser il-prin?ipji ta' newtralità u ta' proporzjonalità kif ukoll l-g?an inti? mil-le?i?latur tal-Unjoni fl-Artikolu 176 tad-Direttiva tal-VAT.

22 ?ertament, il-qorti tar-rinviju tindika li ma g?andhiex ti?i 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 jirri?ulta li mi?ura li tikkonsisti fl-esklu?joni, fuq prin?ipju, tad-dritt g?al tnaqqis tal-VAT tal-ispejje? kollha ta' akkomodazzjoni u ta' ristorazzjoni ma tidhirx ne?essarja g?all-?lieda kontra l-frodi u l-eva?joni fiskali, b'mod partikolari meta minn data o??ettiva jirri?ulta li dawn l-ispejje? ikunu saru g?al finijiet strettament professjonali. Madankollu, hija g?andha dubji rigward il-kwistjonijiet dwar jekk din is-sentenza, mog?tija fil-kuntest ta' de?i?joni tal-Kunsill, tistax tapplika g?al esklu?joni prevista mid-dritt nazzjonali abba?i tal-klaw?ola ta' standstill, stabbilita fit-tieni subparagrafu tal-Artikolu 176 tad-Direttiva tal-VAT, u jekk din l-esklu?joni g?andhiex tkun konformi mal-prin?ipju ta' proporzjonalità.

23 F'dawn i?-?irkustanzi, in-Naczelny S?d Administracyjny (il-Qorti Suprema Amministrattiva) idde?idiet li tissospendi l-pro?eduri quddiemha u li tag?mel id-domanda preliminari segwenti lill-Qorti tal-?ustizzja:

“L-Artikolu 168 tad-Direttiva tal-[VAT], kif ukoll il-prin?ipji ta' newtralità u ta' proporzjonalità jmorru kontra regolamentazzjoni b?al dik stabbilita fil-punt 4 tal-Artikolu 88(1) tal-Li?i [dwar il-VAT] li skontha s-servizzi ta' akkomodazzjoni u ta' ristorazzjoni mixtrija mill-persuna taxxabbli ma jag?tux lok g?al tnaqqis tal-ammont jew g?al restituzzjoni tad-differenza fit-taxxa dovuta, bl-e??ezzjoni tax-xiri ta' ikliet lesti g?al passi??ieri mill-persuni taxxabbli li jipprovdu servizzi ta' trasport ta' persuni, inklu? f'sitwazzjoni fejn din ir-regolamentazzjoni ?iet introdotta fil-li?i fuq il-ba?i tal-Artikolu 17(6) tas-Sitt Direttiva [...]?”

Fuq id-domanda preliminari

24 Permezz tad-domanda tag?ha, il-qorti tar-rinviju tistaqsi, essenzjalment, jekk l-Artikolu 168(a) tad-Direttiva tal-VAT g?andux ji?i interpretat fis-sens li jipprekludi le?i?lazzjoni nazzjonali,

b?al dik inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali, li, minn na?a, tipprovdi l-estensjoni tal-kamp ta' esklu?joni tad-dritt g?al tnaqqis tal-VAT, wara l-ade?joni tal-Istat Membru kkon?ernat g?all-Unjoni, u li jimplika li persuna taxxabbli, fornitur ta' servizzi turisti?i, tkun im?a??da, mid-d?ul fis-se?? 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-?did lil persuni taxxabbli o?ra fil-kuntest tal-provvista ta' servizzi turisti?i, u, min-na?a l-o?ra, tipprovdi l-esklu?joni mid-dritt g?al tnaqqis tal-VAT im?allsa fuq ix-xiri ta' servizzi ta' akkomodazzjoni u ta' ristorazzjoni, introdotta pre?edentement g?all-ade?joni ta' dan l-Istat Membru g?all-Unjoni u mi?muma wara din l-ade?joni, skont it-tieni paragrafu tal-Artikolu 176 tad-Direttiva tal-VAT, u li timplika li persuna taxxabbli, li ma tipprovdi servizzi turisti?i, ti?i m?a??da 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-?did lil persuni taxxabbli o?ra.

25 F'dan ir-rigward, huwa importanti, fl-ewwel lok, li jittfakkar li, skont ?urisprudenza stabbilita, id-dritt g?al tnaqqis previst fl-Artikolu 168(a) tad-Direttiva tal-VAT jag?mel parti integrali mill-mekkani?mu tal-VAT u, b?ala prin?ipju, ma jistax ji?i limitat. Huwa ji?i e?er?itat immedjatament g?all-VAT kollha li kienu su??etti g?aliha t-tran?azzjonijiet 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 g?at-tnaqqis hija inti?a, fil-fatt, sabiex ittaffi kompletament lill-imprenditur mill-pi? tal-VAT dovuta jew im?allsa fil-kuntest tal-attivitajiet ekonomi?i kollha tieg?u. Is-sistema komuni tal-VAT g?alhekk ti?gura n-newtralità fiskali tal-attivitajiet ekonomi?i kollha, ikun xi jkun l-g?an jew ir-ri?ultat tag?hom, bil-kundizzjoni li dawn l-attivitajiet ikunu fihom innifishom, fil-prin?ipju, su??etti g?all-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-?urisprudenza ??itata).

27 Minn dan jirri?ulta li, sa fejn il-persuna taxxabbli, filwaqt li ta?ixxi b?ala tali fid-data meta takkwista o??ett jew tikseb servizz, tu?a dan l-o??ett jew dan is-servizz g?all-b?onnijiet tat-tran?azzjonijiet taxxabbli tag?ha, din hija awtorizzata li tnaqqas il-VAT dovuta jew im?allsa g?all-imsemmi o??ett 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-?urisprudenza ??itata).

28 Fit-tieni lok, mill-?urisprudenza jirri?ulta wkoll li derogi g?ad-dritt g?al tnaqqis tal-VAT huma permessi biss fil-ka?ijiet espressament previsti mid-dispo?izzjonijiet 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' Di?embru 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 g?at-tieni subparagrafu tal-Artikolu 17(6) tas-Sitt Direttiva, u li l-adozzjoni tieg?u ma kellhiex effett fuq il-?urisprudenza dwar l-interpretazzjoni ta' din l-a??ar dispo?izzjoni (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 b?at-tieni subparagrafu tal-Artikolu 17(6) tas-Sitt Direttiva li ppre?edietu, it-tieni paragrafu tal-Artikolu 176 tad-Direttiva tal-VAT fih klaw?ola ta' standstill li tipprovdi, g?all-Istati li jaderixxu mal-Unjoni, i?-?amma tal-esklu?jonijiet nazzjonali mid-dritt g?al tnaqqis tal-VAT li kienu applikabbli qabel l-ade?joni, sakemm il-Kunsill jadotta d-dispo?izzjonijiet previsti fl-ewwel paragrafu ta' dan l-Artikolu 176, li, sal-?urnata tal-lum, il-Kunsill g?adu ma g?amilx (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-?urisprudenza ??itata, 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 j?ommu esklu?jonijiet nazzjonali g?ad-dritt g?al 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-?ustizzja dde?idiet li l-klaw?ola ta' standstill ma g?andhiex b?ala g?an li tippermetti lil Stat Membru ?did jemenda l-le?i?lazzjoni interna tieg?u fl-okka?joni tal-ade?joni tieg?u fl-Unjoni Ewropea f'sens li jbieg?ed din il-le?i?lazzjoni mill-g?anijiet tad-Direttiva tal-VAT, li huwa kuntrarju g?all-ispirtu stess ta' din il-klaw?ola (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat-22 ta' Di?embru 2008, Magoora, C?414/07, EU:C:2008:766, punti 37 u 39).

32 Tali estensjoni tal-kamp tal-esklu?jonijiet e?istenti tmur kontra l-obbligu tal-Istati Membri li jiggarrantixxu l-?bir tal-VAT kollha dovuta fit-territorji rispettivi tag?hom, billi l-Unjoni ti?i pprivata minn parti tad-d?ul tag?ha li jori?ina mill-VAT, ji?ifieri parti mir-ri?orsi proprji tag?ha, 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-?urisprudenza ??itata).

33 Il-Qorti tal-?ustizzja fakkret ukoll li huma l-qrati nazzjonali li g?andhom jiddeterminaw il-kontenut tal-le?i?lazzjoni nazzjonali fid-data tal-ade?joni ta' Stat Membru ?did mal-Unjoni, u li tistabbilixxi jekk din il-le?i?lazzjoni kellhiex b?ala effett li twessa', wara d-data ta' din l-ade?joni, il-kamp tal-esklu?jonijiet e?istenti (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-?urisprudenza ??itata).

34 Fil-kaw?a prin?ipali, mit-talba g?al de?i?joni preliminari jirri?ulta li, fid-data tal-ade?joni tar-Repubblika tal-Polonja g?all-Unjoni, il-punt 4 tal-Artikolu 88(1) tal-Li?i dwar il-VAT kien jeskludi mid-dritt g?at-tnaqqis tal-VAT it-taxxa tal-input im?allsa imposta fuq ix-xiri ta' servizzi ta' akkomodazzjoni u ta' ristorazzjoni, bl-e??ezzjoni, b'mod partikolari, tax-xiri ta' servizzi ta' dan it-tip, imsemmija f'din id-dispo?izzjoni, il-punt (a), ji?ifieri dawk u?ati minn persuni taxxabbli li jipprovdu input ta' servizzi turisti?i.

35 Madankollu, kif ?ie enfasizzat fil-punt 19 ta' din is-sentenza, il-qorti tar-rinviju tidher li tikkunsidra li, mill-1 ta' Di?embru 2008 u g?alhekk wara l-ade?joni tar-Repubblika tal-Polonja g?all-Unjoni, il-le?i?latur nazzjonali, billi abroga d-dispo?izzjoni li tinsab fil-punt 4(a) tal-Artikolu 88(1) tal-Li?i dwar il-VAT, wessa' s-sitwazzjonijiet ta' esklu?joni tad-dritt g?at-tnaqqis tal-VAT fuq ix-xiri ta' servizzi ta' akkomodazzjoni u ta' ristorazzjoni, billi jinkludi fil-kamp tal-imsemmija esklu?joni l-VAT tal-input fuq ix-xiri ta' tali servizzi minn persuni taxxabbli li jipprovdu input ta' servizzi turisti?i.

36 Fid-dawl tal-?urisprudenza msemmija, b'mod partikolari, fil-punti 30 sa 32 ta' din is-sentenza, tali estensjoni tal-kamp ta' esklu?joni tad-dritt g?at-tnaqqis tal-VAT, wara l-ade?joni tar-Repubblika tal-Polonja, kif ikkonstatat mill-qorti tar-rinviju, li jimplika li persuna taxxabbli, fornitur ta' servizzi turisti?i, ti?i pprivata, mill-1 ta' Di?embru 2008, mid-dritt g?at-tnaqqis tal-VAT tal-input im?allsa imposta fuq ix-xiri ta' servizzi ta' akkomodazzjoni u ta' ristorazzjoni, ma hijiex koperta mill-klaw?ola ta' standstill prevista fit-tieni paragrafu tal-Artikolu 176 tad-Direttiva tal-VAT. Tali estensjoni tal-kamp tal-esklu?joni tad-dritt g?at-tnaqqis tal-VAT, wara l-ade?joni tar-Repubblika tal-Polonja g?all-Unjoni, hija g?alhekk kuntrarja g?all-Artikolu 168(a) tad-Direttiva tal-VAT.

37 Madankollu, kif il-Qorti tal-?ustizzja di?à dde?idiet, g?andha tittie?ed inkunsiderazzjoni l-applikazzjoni effettiva tad-dispo?izzjonijiet nazzjonali relatati mal-esklu?jonijiet tad-dritt g?at-tnaqqis tal-VAT u tal-effetti li jirri?ultaw minn dan g?all-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, ta't ir-riġerva ta' verifika mill-qorti tar-rinviju, ma huwiex ert, kif sostniet il-Kummissjoni fl-osservazzjonijiet bil-miktub tagħha, li estensjoni tal-kamp tal-esklużjoni tad-dritt għat-tnaqqis tal-VAT, b'al 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 jagħti l-impressjoni li s-servizzi ta' akkomodazzjoni u ta' ristorazzjoni li Grupa Lotos tikseb mingħand persuni taxxabbli, iservuha sabiex ttiprovdi, b'ala input, servizzi turistiċi, inkluż għall-profitt ta' persuni taxxabbli oħra.

39 Jekk il-qorti tar-rinviju tikkonferma l-eżattezza tal-ipoteżi invokata mill-Kummissjoni, l-esklużjoni tad-dritt għat-tnaqqis tal-VAT, imposta fuq ix-xiri minn persuna taxxabbli, b'al Grupa Lotos, ta' servizzi ta' akkomodazzjoni u ta' ristorazzjoni, mibjugħin mill-ġdid b'ala output, lil persuni taxxabbli oħra, mingħajr rabta mal-provvista ta' servizzi turistiċi, għandha, fil-prinċipju, taqa' ta't il-kamp ta' applikazzjoni tal-klawola ta' standstill, prevista fit-tieni paragrafu tal-Artikolu 176 tad-Direttiva tal-VAT. Fil-fatt, għall-persuni taxxabbli 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 b'al 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-urisprudenza, jekk l-esklużjoni tad-dritt għat-tnaqqis inkwistjoni tikkonċernax kategorija ta' spejje iddefiniti b'mod biżżejjed preċiż, jew, f'termini oħra, jekk il-leġiżlazzjoni nazzjonali inkwistjoni tippreżentax 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-urisprudenza oħra).

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' spejje relatati mal-provvista ta' ikliet u ta' xorb lill-persunal ta' persuna taxxabbli, kif ukoll it-tqegħid għad-dispożizzjoni ta' akkomodazzjoni, kienu ddefiniti b'mod biżżejjed iddettaljat b'tali mod li l-esklużjoni tad-dritt għat-tnaqqis, prevista mid-dritt nazzjonali inkwistjoni f'din il-kawża, kienet taqa' ta't il-kamp ta' applikazzjoni tal-klawola 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 msejja b'mod pjuttost ġeneriku, il-kategorija ta' spejje 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-reqwiżiti stabbiliti mill-urisprudenza.

43 It-tieni nett, għandu jiġi vverifikat jekk, kif tissuġġerixxi l-Kummissjoni, il-klawola ta' standstill, prevista fit-tieni paragrafu tal-Artikolu 176 tad-Direttiva tal-VAT, tkopri 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 jirriżulta li dan huwa intiż li japplika għall-ispejje li għalihom, anki jekk sostnuti fil-kuntest ta' attività ekonomika, huwa diffiċli li tinqasam il-parti uqata għal finijiet professjonali minn dik intiża għal finijiet privati. Konsegwentement, il-Kummissjoni tqis li l-esklużjoni tad-dritt għat-tnaqqis inkwistjoni fil-kawża prinċipali hija kbira wisq sa fejn tinkludi sitwazzjonijiet fejn l-allokazzjoni tal-ispejje tal-VAT tal-input sostnuti hija esklużivament professjonali.

45 Dan l-argument għandu jkollha.

46 Fil-fatt, minn naqsa, l-ewwel paragrafu tal-Artikolu 176 tad-Direttiva tal-VAT jistabbilixxi sempliċement li l-Kunsill għandu jiddetermina l-ispejje? li ma jagħtux dritt għat-tnaqqis tal-VAT u li, fi kwalunkwe każ, huma esklużi mid-dritt għat-tnaqqis ta' spejje? li ma għandhomx natura strettament professjonali, b'allokazzjoni ta' lussu, ta' divertiment jew ta' rappreżentazzjoni. Din id-dispożizzjoni ma tipprekludix għalhekk lill-Kunsill, meta jasal il-mument, milli jeskludi d-dritt għat-tnaqqis tal-ispejje? li huma ta' natura professjonali.

47 Min-naqsa l-oġra, it-tieni paragrafu tal-Artikolu 176 tad-Direttiva tal-VAT jirrigwarda l-ammonta tal-"eskluzjonijiet kollha" preżedenti għall-1 ta' Jannar 1979 jew, għall-Istati Membri li jkunu aderew wara din id-data, id-data tal-adeżjoni tagħhom. Madankollu, għandu jgħid li l-Qorti tal-Ġustizzja sostniet espliċitament fis-sentenza tal-5 ta' Ottubru 1999, *Royscot et al* (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-ispejje? 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' spejje? li għandhom natura strettament professjonali, sakemm dawn tal-aqas ikunu definiti b'mod biżżejjed preżiż, 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 għet imsemmija mill-qorti tar-rinviju.

50 Fil-fatt, il-kawża li tat lok għal din is-sentenza tikkonferma esklużjoni tad-dritt għat-tnaqqis tal-VAT relatata ma' spejje? ta' akkomodazzjoni, ta' ristorazzjoni, ta' riżerviment u ta' spetakolu, introdotta mil-leżiżjoni ta' Stat Membru wara d-dewġ fis-sewwi tas-Sitt Direttiva u li kienet għet 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 għet annullata, b'mod partikolari li kienet kuntrarja għall-prinċipji ta' newtralità u ta' proporzjonalità, hija ppreżiżat, fil-punt 39 ta' din is-sentenza, mingħajr eżami ulterjuri, li l-eskluzjonijiet l-oġra tad-dritt għat-tnaqqis, li kienu jeżistu qabel id-dewġ fis-sewwi tas-Sitt Direttiva u li kienu nazzjonalment identifiċi fil-leżiżjoni nazzjonali inkwistjoni, kellhom jkunu kkunsidrati b'ala 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-tassir tad-dispożizzjoni li tinsab fil-punt 4(a) tal-Artikolu 88(1) tal-Liżi 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 preżedentement għall-adeżjoni tar-Repubblika tal-Polonja għall-Unjoni u miżmuma wara din l-adeżjoni, tkun taqa' ta' t 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 preżedenti, ir-risposta għad-domanda magħmula għandha tkun li l-Artikolu 168(a) tad-Direttiva tal-VAT għandu jkollha interpretat fis-sens li:

— jipprekludi leżiżjoni nazzjonali, b'ala dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali, li tipprovdi l-estensjoni tal-kamp ta' esklużjoni tad-dritt għat-tnaqqis tal-VAT, wara l-adeżjoni tal-Istat Membru

kkonfernat għall-Unjoni, u li jimplika li persuna taxxabbli, fornitur ta' servizzi turisti, tkun imqasda, mid-dawl fis-sewwi 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-idid lil persuni taxxabbli oħra fil-kuntest tal-provvista ta' servizzi turisti u,

— ma jipprekludix leżijonazzjoni nazzjonali, b'al dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali, li tipprovdi l-esklużjoni mid-dritt għal tnaqqis tal-VAT imqasda fuq ix-xiri ta' servizzi ta' akkomodazzjoni u ta' ristorazzjoni, introdotta preedentement għall-adeżjoni ta' dan l-Istat Membru għall-Unjoni u miqasda 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 turisti, ti mqasda mid-dritt li titnaqqas il-VAT imposta fuq ix-xiri ta' tali servizzi ta' akkomodazzjoni u ta' ristorazzjoni u li l-persuna taxxabbli tiffattura mill-idid lil persuni taxxabbli oħra.

Fuq l-ispejje

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 tiddeiedi 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-Tmien Awla) taqta' u tiddeiedi:

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 leżijonazzjoni nazzjonali, b'al 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 kkonfernat għall-Unjoni, u li jimplika li persuna taxxabbli, fornitur ta' servizzi turisti, tkun imqasda, mid-dawl fis-sewwi 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-idid lil persuni taxxabbli oħra fil-kuntest tal-provvista ta' servizzi turisti u,

— ma jipprekludix leżijonazzjoni nazzjonali, b'al dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali, li tipprovdi l-esklużjoni mid-dritt għal tnaqqis tal-VAT imqasda fuq ix-xiri ta' servizzi ta' akkomodazzjoni u ta' ristorazzjoni, introdotta preedentement għall-adeżjoni ta' dan l-Istat Membru għall-Unjoni u miqasda 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 turisti, ti mqasda mid-dritt li titnaqqas il-VAT imposta fuq ix-xiri ta' tali servizzi ta' akkomodazzjoni u ta' ristorazzjoni u li l-persuna taxxabbli tiffattura mill-idid lil persuni taxxabbli oħra.

Firem

* Lingwa tal-kawża: il-Pollakk.