KONKLUŻJONIJIET TAL-AVUKATA ĠENERALI
KOKOTT
ippreżentati fit-23 ta' Ottubru 2025 [1]

Kawża C-515/24

Randstad España SLU
vs
Administración General del Estato

(talba għal deċiżjoni preliminari mressqa mit-Tribunal Supremo (il-Qorti Suprema, Spanja))

"Rinviju għal deċiżjoni preliminari – Sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud – Direttiva 2006/112/KE – Artikolu 176 – Limitazzjonijiet nazzjonali tad-dritt għat-tnaqqis tat-taxxa tal-input fir-rigward ta' rigali mogħtija lil klijenti għal raġunijiet kummerċjali – Klawżola standstill li tinsab fit-tieni paragrafu tal-Artikolu 176 – L-ewwel introduzzjoni ta' limitazzjoni tad-dritt għat-tnaqqis tat-taxxa tal-input fl-istess ħin mal-adeżjoni mal-Unjoni u mat-traspożizzjoni tad-Direttiva dwar il-VAT"

I. Introduzzjoni

1. F'din it-talba għal deċiżjoni preliminari, il-Qorti tal-Ġustizzja hija meħtieġa teżamina l-portata ta' klawżola standstill. Skont din il-klawżola, l-Istati Membri jistgħu jżommu d-dispożizzjonijiet tagħhom li kienu jeżistu sad-dħul fis-seħħ tad-Direttiva dwar il-VAT [2] (li dak iż-żmien kienet għadha s-Sitt Direttiva [3]), u li kienu jeskludu t-tnaqqis tat-taxxa tal-input. Għall-Istati Membri li aderixxew sussegwentement, dan japplika għar-regoli ta' esklużjoni fis-seħħ sal-mument tal-adeżjoni.

2. Madankollu, peress li, sal-mument tal-adeżjoni tiegħu, ma kellux sistema tal-VAT bi tnaqqis tat-taxxa tal-input, ir-Renju ta' Spanja lanqas ma kellu regoli ta' esklużjoni. Madankollu, peress li tnaqqis tat-taxxa tal-input għall-hekk imsejħa spejjeż ta' divertiment li ma humiex ta' natura strettament professjonali ma jidhirx li huwa obbligatorju, ir-Renju ta' Spanja introduċa tali esklużjoni. Dan seħħ b'liġi ppromulgata ftit qabel l-adeżjoni, introdotta bħala liġi dwar il-VAT li tittrasponi d-Direttiva, u li mbagħad daħlet fis-seħħ fl-istess ħin mal-adeżjoni.

[1] Lingwa oriġinali: il-Ġermaniż.

[2] 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, rettifika fil-ĠU 2007, L 335, p. 60).

[3] Is-Sitt Direttiva tal-Kunsill 77/388/KEE tas-17 ta' Mejju 1977 fuq l-armonizzazzjoni tal-liġijiet ta' l-Istati Membri dwar taxxi fuq id-dħul mill-bejgħ - Sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud: bażi uniformi ta' stima. Sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud bażi uniformi ta' stima (ĠU Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kapitolu 9, Vol. 1, p. 23).

3. Fl-assenza ta' sistema tal-VAT bi tnaqqis tat-taxxa tal-input, l-esklużjoni ta' dan it-tnaqqis ma tagħmel ebda sens. Għaldaqstant, kuntrarjament għal Stati Membri oħra, ir-Renju ta' Spanja teknikament seta' jintroduċi din l-esklużjoni għall-ewwel darba flimkien mad-dħul fis-seħħ tas-sistema l-ġdida tal-VAT. F'din is-sitwazzjoni, tqum il-kwistjoni ta' jekk dan huwiex xorta waħda kopert mill-klawżola standstill jew jekk l-Istati Membri li ma kellhomx sistema tal-VAT bi tnaqqis tat-taxxa tal-input qabel l-adeżjoni setgħux jagħmlu użu mill-possibbiltà li jillimitaw it-tnaqqis tat-taxxa tal-input biss qabel l-introduzzjoni tas-sistema l-ġdida tal-VAT, u mhux fl-istess ħin.

4. Għalhekk, ma hijiex inkwistjoni biss l-interpretazzjoni tal-klawżola standstill, iżda hija inkwistjoni wkoll l-ugwaljanza tal-Istati Membri fi ħdan l-Unjoni[4]. Diversi Stati Membri li għandhom mudell ta' tnaqqis tat-taxxa tal-input illimitaw it-tnaqqis tat-taxxa tal-input għall-hekk imsejħa spejjeż ta' divertiment (li għalhekk kompla japplika), filwaqt li l-Istati Membri li ma kellhomx mudell ta' tnaqqis tat-taxxa ma setgħux (naturalment) jintroduċu tali regoli u b'hekk ikollhom iġarrbu telf fid-dħul mit-taxxa tagħhom jekk sal-adeżjoni tagħhom ma kellhomx regoli paragunabbli.

II. Il-kuntest ġuridiku

A. Id-dritt tal-Unjoni

It-Trattat dwar l-Adeżjoni tar-Renju ta' Spanja u tar-Repubblika Portugiża mal-Komunità Ekonomika Ewropea u mal-Komunità Ewropea tal-Enerġija Atomika[5] *(iktar 'il quddiem it-"Trattat ta' Adeżjoni")*

5. L-Artikolu 395 tat-Trattat ta' Adeżjoni jipprovdi:

"Sakemm ebda terminu ma huwa previst fil-lista li tinsab fl-Anness XXXVI jew f'dispożizzjonijiet oħra ta' dan l-att, l-Istati Membri l-ġodda għandhom idaħħlu fis-seħħ il-miżuri meħtieġa sabiex, mill-adeżjoni tagħhom, jikkonformaw ruħhom mad-direttivi u mad-deċiżjonijiet fis-sens tal-Artikolu 189 tat-Trattat KEE u tal-Artikolu 161 tat-Trattat Euratom kif ukoll mar-rakkomandazzjonijiet u mad-deċiżjonijiet fis-sens tal-Artikolu 14 tat-Trattat KEFA." [traduzzjoni mhux uffiċjali]

[4] Xi drabi l-ugwaljanza bejn l-Istati Membri tant tingħata importanza li anki s-supremazija tad-dritt tal-Unjoni titqies li tirriżulta minnha (ara, pereżempju, Lenaerts, K., "L'égalité des États membres devant les traités: la dimension transnationale du principe de primauté", *Revue du Droit de l'Union Européenne* 4 (2020). Ara wkoll, fl-istess sens, Danwitz, T., "Der Vorrang des Recht der Europäischen Union vor dem Recht der Mitgliedstaaten", *Festschrift Streinz*, 2023, p. 41 (47)). Madankollu, għalkemm dan huwa pjuttost dubjuż (ara Kokott, J., Hummel, D., *Der Vorrang des Unionsrechts als Ausdruck des Gleichheitsprinzips*?, *Europäische Grundrechte Zeitschrift*, 2024, p. 1 *et seq*.), dan ma huwiex il-kuntest sabiex tiġi indirizzata din il-kwistjoni.

[5] ĠU 1985, L 302, p. 9.

Id-Direttiva dwar il-VAT[6]

6. Fid-Direttiva dwar il-VAT, il-kundizzjonijiet għat-tnaqqis tat-taxxa tal-input huma stabbiliti fl-Artikolu 168(a):

"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 mill-VAT li għandha tħallas dan li ġej:

(a) il-VAT dovuta jew imħallsa f'dak l-Istat Membru rigward provvisti li sarulha ta' merkanzija jew servizzi, li twettqu jew li għad iridu jitwettqu minn persuna taxxabbli oħra".

7. L-Artikolu 16 u l-Artikolu 26(1) tad-Direttiva dwar il-VAT jirregolaw it-trattament ta' kunsinni ta' oġġetti u ta' provvisti ta' servizzi bla ħlas u, b'applikazzjoni ta' finzjoni legali, iqisuhom bħala tranżazzjonijiet taxxabbli mwettqa bi ħlas. L-Artikolu 16 tad-Direttiva dwar il-VAT jikkonċerna l-kunsinna ta' oġġetti bla ħlas u huwa fformulat kif ġej:

"L-applikazzjoni minn persuna taxxabbli ta' merkanzija li tifforma parti mill-assi tan-negozju tagħha għall-użu privat tagħha jew tal-persunal tagħha, jew biex issir it-tneħħija tagħhom mingħajr ħlas jew, b'mod iktar ġenerali, l-applikazzjoni tagħhom għal skopijiet barra dawk tan-negozju tagħha għandhom jitqiesu bħala provvista bi ħlas, fejn il-VAT fuq dik il-merkanzija jew il-partijiet komponenti tagħhom kienet deduċibbli kollha jew parti minnha.

Iżda, l-applikazzjonijet ta' merkanzija għall-użu tan-negożju bħala kampjuni jew rigali ta' valur żgħir m'għandhomx ikunu meqjusa bħala provvista ta' merkanzija bi ħlas."

8. L-Artikolu 26(1) tad-Direttiva dwar il-VAT jikkonċerna l-provvista ta' servizzi bla ħlas u jipprovdi:

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

(a) l-użu ta' merkanizja li tifforma parti mill-assi ta' negozju għall-użu privat ta' persuna taxxabbli jew tal-persunal tiegħu jew, b'mod iktar ġenerali, għal skopijiet oħra barra dawk tan-negozju tiegħu, fejn il-VAT fuq din il-merkanzija kienet deduċibbli kollha jew parti minnha;

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

9. L-Artikolu 176 tad-Direttiva dwar il-VAT jipprevedi, fl-ewwel paragrafu tiegħu, limitazzjoni tat-tnaqqis tat-taxxa tal-input mill-Kunsill u, fit-tieni paragrafu tiegħu, klawżola standstill:

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

[6] Direttiva tal-Kunsill tat-28 ta' Novembru 2006 (ĠU 2006, L 347, p. 1, rettifika fil-ĠU 2007, L 335, p. 60), fil-verżjoni applikabbli għall-perijodu kontenzjuż bejn l-2009 u l-2011. Din hija l-verżjoni kif l-aħħar emendata bid-Direttiva tal-Kunsill tas-7 ta' Diċembru 2010 (ĠU 2010, L 326, p. 1).

Sa kemm id-disposizzjonijiet imsemmija fl-ewwel paragrafu jidħlu fis-seħħ, l-Istati Membri jistgħu jżommu 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."

B. Id-dritt Spanjol

10. Il-Ley 30/1985, de 2 de agosto, del Impuesto sobre el Valor Añadido (il-Liġi Nru 30/1985 tat-2 ta' Awwissu 1985 dwar it-Taxxa fuq il-Valur Miżjud, iktar 'il quddiem il-"LIVA") ittrasponiet id-Direttiva dwar il-VAT għall-ewwel darba fid-dritt Spanjol. L-Artikolu 96 tagħha, attwalment fis-seħħ, jirregola l-esklużjonijiet u l-limitazzjonijiet tad-dritt għat-tnaqqis tat-taxxa tal-input u huwa fformulat kif ġej:

"(1) Ma tista' titnaqqas ebda parti mill-ammonti ta' taxxa mħallsa għall-akkwist tal-oġġetti u tas-servizzi elenkati iktar 'il quddiem, kif ukoll tal-oġġetti aċċessorji jew tas-servizzi anċillari tagħhom jew tal-oġġetti jew servizzi komplementari għalihom; dan japplika wkoll fil-każ ta' akkwist għall-awtokonsum, importazzjoni, kiri, trasformazzjoni, tiswija, manutenzjoni jew użu tal-oġġetti u tas-servizzi hawnhekk speċifikati: […]

4. Avvenimenti u servizzi ta' divertiment.

5. Oġġetti jew servizzi maħsuba sabiex jiġu allokati bla ħlas lil klijenti, lil impjegati jew lil terzi.

   Ma jaqgħux taħt din il-kategorija:

   (a) Kampjuni bla ħlas u oġġetti ta' valur baxx użati għal finijiet ta' reklamar fis-sens tal-Artikolu 7(2) u (4) ta' din il-liġi.

   (b) Oġġetti maħsuba esklużivament sabiex, bi ħlas, direttament jew permezz ta' pproċessar, jiġu kkunsinnati jew jitqiegħdu għad-dispożizzjoni sabiex jintużaw u li, fi stadju wara l-akkwist tagħhom, ikunu maħsuba sabiex jiġu allokati bla ħlas lil klijenti, lil impjegati jew lil terzi.

6. Is-servizzi ta' trasport, ta' vvjaġġar, ta' lukanda u ta' ristoranti, sakemm l-ammont imħallas għal dawn is-servizzi ma jikkostitwixxux spejjeż fiskalment deduċibbli għall-finijiet tat-taxxa fuq id-dħul jew tat-taxxa fuq il-kumpanniji.

(2) Il-paragrafu 1 ma japplikax għall-ammonti ta' VAT imħallsa għat-tranżazzjonijiet imsemmija fih u li jirrigwardaw l-oġġetti u s-servizzi li ġejjin:

1. Oġġetti li, meqjusa oġġettivament, ikunu esklużivament maħsuba għal użu industrijali, kummerċjali, agrikolu, kliniku jew xjentifiku.

2. Oġġetti maħsuba esklużivament sabiex, bi ħlas, direttament jew permezz ta' pproċessar minn impriżi jew professjonisti li jwettqu b'mod regolari tali tranżazzjonijiet, jiġu kkunsinnati jew jitqiegħdu għad-dispożizzjoni sabiex jintużaw.

3. Servizzi, riċevuti minn impriżi jew professjonisti li jwettqu b'mod regolari tali tranżazzjonijiet, maħsuba sabiex jiġu pprovduti bħala tali bi ħlas.

(3) It-tnaqqis stabbilit f'dan l-artikolu u f'dak preċedenti għandu josserva wkoll il-kundizzjonijiet u r-rekwiżiti previsti fil-Kapitolu I tat-Titolu VIII ta' din il-liġi, b'mod partikolari dawk relatati mar-regola *pro rata*."

III. Il-fatti li wasslu għall-kawża

11. Il-qorti tar-rinviju tindika, u dan ma ġiex ikkontestat mill-partijiet li pparteċipaw fil-proċedura, li l-esklużjoni tat-tnaqqis tat-taxxa tal-input għall-hekk imsejħa spejjeż ta' divertiment ġiet introdotta għall-ewwel darba fil-punti 4 u 5 tal-Artikolu 96(1) tal-LIVA (fil-verżjoni preċedenti tagħha) permezz tal-Liġi Nru 30/1985 fid-9 ta' Awwissu 1985 (id-data tal-pubblikazzjoni) u daħlet fis-seħħ fil-jum tal-adeżjoni tar-Renju ta' Spanja mal-Unjoni Ewropea, jiġifieri fl-1 ta Jannar 1986.

12. Qabel l-1 ta' Jannar 1986, ir-Renju ta' Spanja ma kellux taxxa fuq il-konsum li minn aspett strutturali setgħet titqies li kienet komparabbli mal-VAT iżda, sa dik id-data, kien japplika numru ta' taxxi fuq il-konsum. Madankollu, għall-ebda waħda minn dawn it-taxxi ma kienu previsti regoli speċifiċi dwar l-eżerċizzju tad-dritt għat-tnaqqis tat-taxxa tal-input. B'hekk, ebda dritt għat-tnaqqis tat-taxxa tal-input ma seta' qatt jiġi eżerċitat għal dawn it-taxxi li kienu applikati mir-Renju ta' Spanja sal-31 ta' Diċembru 1985. Dan ifisser li, sal-mument tad-dħul fis-seħħ tat-Trattat ta' Adeżjoni, il-Liġi Spanjola tal-1985 lanqas ma kienet tipprevedi limitazzjonijiet għal dan id-dritt.

13. Randstad España, S. L. U. (iktar 'il quddiem "Randstad") hija kumpannija kummerċjali u persuna taxxabbli fis-sens tad-dritt tal-VAT. Fis-snin fiskali 2009, 2010 u 2011, hija akkwistat (permezz ta' tranżazzjonijiet suġġetti għall-VAT) biljetti għad-dħul għal avvenimenti sportivi u għal avvenimenti ta' divertiment oħra (pereżempju, logħob tal-futbol ta' Real Madrid, C.F. u ta' F.C. Barcelona, biljetti għad-dħul fil-Paddock Club tat-tlielaq tal-karozzi Formula 1 fi Spanja u stediniet għal eskursjonijiet abbord il-bastiment Clipper Stad Amsterdam). Dawn il-biljetti ta' dħul kienu maħsuba sabiex jiġu allokati bla ħlas lill-klijenti. Għalkemm huwa minnu li tali spejjeż jistgħu jitnaqqsu bħala spejjeż tal-operat fil-qasam tat-taxxa fuq il-kumpanniji, skont il-punti 4 u 5 tal-Artikolu 96(1) tal-LIVA t-tnaqqis tat-taxxa tal-input ma huwiex possibbli fil-qasam tal-VAT.

14. L-avviżi dwar id-determinazzjoni tat-taxxa korrispondenti nħarġu fl-14 ta' Lulju 2014. Fil-31 ta' Lulju 2014, Randstad ippreżentat ilment kontra l-avviżi dwar id-determinazzjoni tat-taxxa quddiem it-Tribunal Económico-Administrativo Central (il-Qorti Ekonomika u Amministrattiva Ċentrali, Spanja), li ġie miċħud permezz ta' deċiżjoni tat-22 ta' Novembru 2017.

15. Randstad appellat minn din is-sentenza quddiem l-Awla tal-Kontenzjuż Amministrattiv tal-Audiencia Nacional (il-Qorti Nazzjonali, Spanja). Id-determinazzjoni tat-taxxa ġiet ikkonfermata permezz ta' sentenza tas-17 ta' Jannar 2022.

16. Randstad ikkontestat din is-sentenza quddiem l-Awla tal-Kontenzjuż Amministrattiv tat-Tribunal Supremo (il-Qorti Suprema, Spanja). Din tal-aħħar għandha dubju dwar jekk il-limitazzjoni tad-dritt għat-tnaqqis tat-taxxa tal-input prevista fil-punti 4 u 5 tal-Artikolu 96(1) tal-LIVA tistax tkun ibbażata fuq l-hekk imsejħa klawżola standstill li tinsab fit-tieni paragrafu tal-Artikolu 176 tad-Direttiva dwar il-VAT. Peress li d-dispożizzjoni predeċessura ta' din id-dispożizzjoni kienet daħlet fis-seħħ għall-ewwel darba fl-istess jum tal-adeżjoni tar-Renju ta' Spanja mal-Unjoni Ewropea, jiġifieri fl-1 ta' Jannar 1986, sal-jum ta' din l-adeżjoni, teknikament, ma kien hemm ebda regola li kienet tipprevedi tali limitazzjoni.

IV. Il-proċedura għal deċiżjoni preliminari

17. F'dawn iċ-ċirkustanzi, it-Tribunal Supremo (il-Qorti Suprema) iddeċidiet li tissospendi l-proċedura quddiemha u li tagħmel lill-Qorti tal-Ġustizzja d-domandi preliminari li ġejjin:

"1. L-Artikolu 168(a) u l-ewwel paragrafu tal-Artikolu 176 tad-[Direttiva dwar il-VAT] jipprekludu regola bħal dik inkluża [fil-punti 4 u 5 tal-Artikolu 96(1)] tal-Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (il-Liġi 37/1992 tat-28 ta' Diċembru 1992 dwar it-Taxxa Fuq il-Valur Miżjud), li permezz tagħha ma jistgħux ikunu s-suġġett ta' tnaqqis, fl-ebda proporzjon, it-taxxi sostnuti b'konsegwenza tal-akkwist ta' beni u ta' servizzi bħall-ispettakli sportivi, kif ukoll is-servizzi intiżi għall-klijenti, għall-impjegati jew għal terzi, anki jekk il-persuna taxxabbli tipproduċi l-prova li l-imsemmija spejjeż għandhom rabta diretta mal-attività imprenditorjali jew professjonali tagħha u li dawn twettqu għal għan strettament imprenditorjali jew professjonali, u li l-beni u s-servizzi ntużaw għat-twettiq ta' tranżazzjonijiet taxxabbli mill-persuna taxxabbli u, anki jekk l-ammont ta' din l-ispiża jista' jitnaqqas fiskalment għall-finijiet tat-taxxi personali fuq id-dħul (taxxa fuq id-dħul tal-persuni fiżiċi u taxxa fuq il-kumpanniji)?

2. L-Artikolu 176(2) tad-[Direttiva dwar il-VAT] jipprekludi regola bħal dik [prevista fil-punti 4 u 5 tal-Artikolu 96(1)] tal-Liġi 37/1992 tat-28 ta' Diċembru 1992, li tintroduċi kundizzjoni li tillimita l-eżerċizzju tad-dritt għal tnaqqis, li daħlet fis-seħħ fl-istess jum tal-adeżjoni tar-Renju ta' Spanja mal-Unjoni Ewropea, jiġifieri l-1 ta' Jannar 1986, mingħajr ma ebda regola fis-seħħ sal-jum tal-adeżjoni ma kienet tipprevedi l-imsemmija limitazzjoni, hija konformi mal-Artikolu 176(2) tad-[Direttiva dwar il-VAT]?"

18. Fil-proċedura quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja, Randstad, ir-Renju ta' Spanja u l-Kummissjoni Ewropea ppreżentaw osservazzjonijiet bil-miktub. Il-Qorti tal-Ġustizzja rrinunzjat, skont l-Artikolu 76(2) tar-Regoli tal-Proċedura, għaż-żamma ta' seduta għas-sottomissjonijiet orali.

V. Analiżi ġuridika

A. Fuq ir-rabta bejn id-dritt għat-tnaqqis tat-taxxa tal-input u t-tassazzjoni a posteriori ta' oġġetti ta' valur mogħtija bla ħlas (rigali lil klijenti)

19. Iż-żewġ domandi jirrigwardaw il-kwistjoni ta' jekk l-esklużjoni, fid-dritt Spanjol, tat-tnaqqis tat-taxxa tal-input hijiex permessa. Madankollu, din il-kwistjoni tistrieħ fuq il-premessa li jeżisti, qabel kollox, dritt għat-tnaqqis tat-taxxa tal-input fir-regoli ġenerali tad-Direttiva dwar il-VAT. Sabiex ikun hemm tali dritt huwa meħtieġ, skont l-Artikolu 168(a) tad-Direttiva dwar il-VAT, li l-biljetti ta' dħul jintużaw għall-finijiet tat-tranżazzjonijiet taxxabbli ta' Randstad.

20. Skont il-fatti esposti mill-qorti tar-rinviju, il-biljetti ta' dħul kienu maħsuba, fil-mument tal-akkwist tagħhom, sabiex jiġu allokati bla ħlas lil klijenti. Jekk jitqies li dawn il-biljetti ngħataw għal raġunijiet kummerċjali, pereżempju sabiex jinżammu u jissaħħu r-relazzjonijiet mal-klijenti u b'hekk jitwettqu iktar tranżazzjonijiet, ikun hemm ċerta rabta bejn l-ispejjeż sabiex jinxtraw il-biljietti ta' dħul u l-attività ekonomika ta' Randstad. Minn dan l-aspett, bħala prinċipju, jeżisti dritt għat-tnaqqis tat-taxxa tal-input skont l-Artikolu 168(a) tad-Direttiva dwar il-VAT.

21. Madankollu, meta wieħed iħares lejn it-trattament fittizju mogħti lit-tranżazzjonijiet fl-Artikoli 16 u 26(1)(a) tad-Direttiva dwar il-VAT, joħroġ b'mod ċar li dan it-tnaqqis tat-taxxa tal-input huwa biss temporanju. B'hekk, pereżempju, skont l-ewwel paragrafu tal-Artikolu 16 ta' din id-direttiva, l-allokazzjoni bla ħlas ta' oġġett, li tagħti lok għat-tnaqqis tat-taxxa tal-input, hija meqjusa li hija ekwivalenti għal kunsinna bi ħlas u għalhekk tiskatta l-VAT korrispondenti.

22. Għalhekk, bħala prinċipju, rigali mogħtija lil terzi, li fir-rigward tagħhom ikun ġie eżerċitat dritt għat-tnaqqis tat-taxxa tal-input, għandhom jiġu ntaxxati *a posteriori* fil-mument tal-għoti tar-rigal, sakemm ma jkunux rigali ta' valur baxx (limitu *de minimis*). Minn dan joħroġ ir-rekwiżit ta' tassazzjoni *a posteriori* fil-każ li l-għoti bla ħlas kien altrimenti jwassal għal konsum finali mhux intaxxat min-naħa tal-persuna li tkun irċeviet ir-rigal. Bl-impożizzjoni tat-taxxa fuq l-għoti bla ħlas ikun jista' jiġi kkoreġut, fl-aħħar mill-aħħar, it-tnaqqis inizjali tat-taxxa tal-input min-naħa tal-persuna li tkun tat ir-rigal u jkun jista' jiġi evitat konsum finali mhux intaxxat min-naħa tat-terz.

23. Skont ġurisprudenza li fl-aħħar mill-aħħar hija korretta tal-Qorti tal-Ġustizzja, din it-tassazzjoni retroattiva ma tkunx neċessarja biss meta l-għoti "bla ħlas" ikun marbut mill-qrib ma' provvista prinċipali bi ħlas, kif il-Qorti tal-Ġustizzja rrikonoxxiet li kien il-każ f'sitwazzjoni fejn kien qiegħed jingħata tablet "bla ħlas" mal-konklużjoni ta' abbonament bi ħlas għal perjodiċi[7]. Madankollu, tali rabta ma' tranżazzjoni oħra bi ħlas ma tidhirx li teżisti f'dan il-każ.

24. F'dan ir-rigward, huwa minnu li jeżisti dritt għat-tnaqqis tat-taxxa tal-input fir-rigward ta' rigali mogħtija għal raġunijiet kummerċjali. Madankollu, dan huwa biss temporanju. Skont l-Artikoli 16 u 26, l-għoti bla ħlas għandu jiġi ntaxxat *a posteriori* fil-mument tal-għoti tar-rigal, b'tali mod li t-tnaqqis tat-taxxa tal-input jiġi kkoreġut mill-ġdid, mingħajr ma b'hekk jiddaħħal inkwistjoni l-prinċipju ta' newtralità.

25. Madankollu, f'dan ir-rigward, id-Direttiva dwar il-VAT fiha lakuna leġiżlattiva fir-rigward ta' provvisti ta' servizzi pprovduti bħala rigal lil terzi għal raġunijiet kummerċjali. L-Artikolu 26(1)(b) tad-Direttiva dwar il-VAT jindirizza l-għoti bla ħlas ta' provvista ta' servizzi lill-persunal tal-persuna taxxabbli stess, iżda mhux – kuntrarjament għall-Artikolu 16 tad-Direttiva dwar il-VAT fir-rigward tal-provvista bla ħlas ta' oġġetti – lil terzi oħra (pereżempju, lil klijenti).

26. Għalkemm jistgħu jiġu ttrasferiti bħala oġġetti (u għalhekk mogħtija bħala rigal), il-biljetti ta' dħul xorta waħda ma humiex oġġetti tanġibbli u għalhekk jikkostitwixxu provvisti ta' servizzi fis-sens tal-Artikolu 24(1) tad-Direttiva dwar il-VAT. Għaldaqstant, f'dan il-każ, il-formulazzjoni tad-Direttiva ma timplikax tassazzjoni *a posteriori*. Il-konsegwenza ta' dan hija konsum finali mhux intaxxat mill-klijenti li jingħataw ir-rigal meta dawn jużaw (jikkonsmaw) ir-rigal ukoll jew primarjament għat-tgawdija privata tagħhom, kif wieħed jista' jistenna li jkun il-każ meta jattendu għal kunċert jew għal logħba futbol.

27. Ċertament, jiena ma naqbilx mal-opinjoni tar-Renju ta' Spanja fis-sens li t-tnaqqis tat-taxxa tal-input huwa diġà eskluż minħabba li r-rabta diretta ma' dawn it-tranżazzjonijiet mhux taxxabbli teskludi r-rabta indiretta mat-tranżazzjonijiet taxxabbli ta' Randstad[8]. Madankollu, naqbel mat-tħassib tar-Renju ta' Spanja li tnaqqis tat-taxxa tal-input f'dawn is-sitwazzjonijiet iwassal, fl-aħħar mill-aħħar, għal konsum finali mhux intaxxat.

[7] Sentenza tal-5 ta' Ottubru 2023, Deco Protete - Editores (C-505/22, EU:C:2023:731, punti 25 u 26).

[8] Il-Qorti tal-Ġustizzja ħadet approċċ pjuttost liberali f'dan ir-rigward: ara, pereżempju, is-sentenzi tas-16 ta' Settembru 2020, Mitteldeutsche Harstein-Industrie (C-528/19, EU:C:2020:712, punti 29 *et seq.*), u tal-14 ta' Settembru 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments (C-132/16, EU:C:2017:683, punti 33 *et seq.*).

28. Il-fatt li din il-konsegwenza ma kinitx fil-fatt intenzjonata huwa kkonfermat mit-tieni sentenza tal-ewwel paragrafu tal-Artikolu 176 tad-Direttiva dwar il-VAT, li tipprevedi li l-Kunsill għandu jiżgura li "fl-ebda ċirkostanza" ma jkun hemm dritt għat-tnaqqis tat-taxxa tal-input fir-rigward ta' spejjeż li ma jkunux ta' natura strettament kummerċjali, bħalma huma spejjeż ta' lussu, spejjeż ta' pjaċiri jew spejjeż ta' divertiment.

29. B'dawn tal-aħħar wieħed għandu jifhem l-ispejjeż li, filwaqt li jkunu marbuta mal-attività professjonali, ikunu fl-istess ħin marbuta mad-divertiment u jkunu ta' natura li jsaħħu r-reputazzjoni soċjali tal-persuna taxxabbli. Eżempji tipiċi huma spejjeż relatati ma' żjarat fit-teatru, attivitajiet soċjali u rigali lill-klijenti. Għaldaqstant, it-tieni sentenza tal-ewwel paragrafu tal-Artikolu 176 titlaq mill-premessa li spejjeż bħal dawn, li ma jkollhomx natura strettament kummerċjali u għalhekk ikunu intiżi prinċipalment għall-konsum privat, għandhom ikunu esklużi mid-dritt għat-tnaqqis tat-taxxa tal-input.

30. Dan il-punt u l-prossimità bejn, minn naħa, l-użu privat tal-biljetti ta' dħul u, min-naħa l-oħra, l-għoti bħala rigal ta' dawn il-biljetti għal raġunijiet kummerċjali jispjegaw għalfejn – kif ġustament tenfasizza wkoll il-Kummissjoni – f'diversi sistemi nazzjonali ta' taxxa fuq id-dħul mill-bejgħ jew ta' VAT it-tnaqqis tat-taxxa tal-input għal tali "spejjeż ta' pjaċiri" jew "spejjeż ta' divertiment" kien u għadu sal-lum il-ġurnata permess biss b'mod limitat. Pereżempju, l-Umsatzsteuergesetz Ġermaniża (il-Liġi dwar it-Taxxa fuq id-Dħul mill-Bejgħ) tipprevedi, fl-Artikolu 15(1a) tagħha, esklużjoni tat-tnaqqis tat-taxxa tal-input għal rigali ta' ċertu valur. Fid-dritt Awstrijak (il-punt 2 tal-Artikolu 12(2) tal-Umsatzsteuergesetz Awstrijaka (il-Liġi dwar it-Taxxa fuq id-Dħul mill-Bejgħ)), huma previsti wkoll limitazzjonijiet tat-tnaqqis fil-każ ta' spejjeż jew infiq ta' divertiment.

31. Huwa fid-dawl ta' dawn l-evalwazzjonijiet fir-rigward tad-dritt tal-VAT li issa huwa possibbli li tingħata risposta għaż-żewġ domandi magħmula mill-qorti tar-rinviju.

B. L-ewwel domanda: interpretazzjoni tal-ewwel paragrafu tal-Artikolu 176 tad-Direttiva dwar il-VAT

32. Permezz tal-ewwel domanda tagħha, il-qorti tar-rinviju tistaqsi dwar l-interpretazzjoni tal-ewwel paragrafu tal-Artikolu 176 tad-Direttiva dwar il-VAT. Madankollu, kif ġustament tenfasizza l-Kummissjoni fl-osservazzjonijiet bil-miktub tagħha, din id-domanda la hija ppreċiżata u lanqas motivata f'iktar dettall. Barra minn hekk, fid-dawl tal-fatt li l-ewwel paragrafu tal-Artikolu 176 tad-Direttiva dwar il-VAT huwa indirizzat lill-Kunsill, id-domanda ma tantx tista' tinftiehem. Peress li l-Kunsill ma jidhirx li għamel id-determinazzjoni prevista f'din id-dispożizzjoni, l-ewwel paragrafu tal-Artikolu 176 tad-Direttiva dwar il-VAT ma jidhirx li huwa rilevanti f'dan il-każ.

33. Madankollu, xorta jibqa' l-fatt li mill-formulazzjoni ċara tal-ewwel paragrafu tal-Artikolu 176 tad-Direttiva tal-VAT jirriżulta li l-Kunsill ma huwiex qiegħed sempliċement jingħata awtorizzazzjoni, iżda qiegħed jiġi suġġett għal obbligu. Fil-fatt, din id-dispożizzjoni ma tgħidx li l-Kunsill "jista'", iżda tgħid li "[i]l-Kunsill, li jaġixxi unanimament fuq proposta mill-Kummissjoni, għandu jistabbilixxi" liema huma l-ispejjeż li ma jagħtux dritt għat-tnaqqis tat-taxxa tal-input. It-tieni sentenza tipprovdi li l-ispejjeż ta' lussu, l-ispejjeż ta' pjaċir u l-ispejjeż ta' divertiment "fl-ebda ċirkostanza" ma għandhom jagħtu lok għad-dritt għat-tnaqqis tat-taxxa tal-input.

34. B'mod partikolari, mit-tieni sentenza jirriżulta li l-leġiżlatur jitlaq mill-premessa li l-ispejjeż li ma jkunux ta' natura strettament kummerċjali, minħabba li jikkostitwixxu spejjeż ta' pjaċir (privat), għandhom bħala prinċipju jiġu esklużi mit-tnaqqis tat-taxxa tal-input. Minn dan jirriżulta wkoll li, fi kwalunkwe każ, tali esklużjonijiet ma jmorrux kontra r-rieda tal-leġiżlatur, anki jekk il-Kunsill, tkun liema tkun ir-raġuni, sa issa għadu ma wettaqx il-mandat tiegħu skont l-ewwel paragrafu tal-Artikolu 176 tad-Direttiva dwar il-VAT.

35. Din il-konklużjoni lanqas ma hija kkontestata mid-differenzi enfasizzati mill-qorti tar-rinviju f'dak li jirrigwarda t-trattament ta' tali spejjeż fil-qasam tat-taxxa fuq id-dħul fid-dritt fiskali Spanjol. Il-kwistjoni dwar jekk fi Spanja, mill-perspettiva tad-dritt fil-qasam tat-taxxa fuq id-dħul, spejjeż bħalma huma l-ispejjeż tal-operat jew l-ispejjeż ta' reklamar jistgħux jitnaqqsu jew le hija kwistjoni irrilevanti għad-dritt tal-Unjoni fil-qasam tal-VAT. Id-dritt fil-qasam tat-taxxa fuq id-dħul ma huwiex dritt armonizzat fid-dritt tal-Unjoni, b'tali mod li l-Istati Membri huma liberi f'dan ir-rigward li jirregolaw b'mod differenti l-projbizzjonijiet ta' tnaqqis tżagħhom. Għaldaqstant, għall-finijiet tal-interpretazzjoni tad-dritt tal-Unjoni, ma tista' tinsilet l-ebda konklużjoni mid-dritt nazzjonali fil-qasam tat-taxxa fuq id-dħul. Dan huwa iktar u iktar il-każ peress li d-dritt fil-qasam tat-taxxa fuq id-dħul normalment isegwi wkoll għanijiet oħra. Bħala regola ġenerali, dan id-dritt jintaxxa d-dħul ta' dak li jkun, filwaqt d-dritt fil-qasam tal-VAT jintaxxa l-ispejjeż sostnuti minħabba l-konsum ta' oġġett jew ta' servizz.

C. It-tieni domanda: interpretazzjoni tat-tieni paragrafu tal-Artikolu 176 (klawżola standstill) tad-Direttiva dwar il-VAT

36. Permezz tat-tieni domanda tagħha, il-qorti tar-rinviju qiegħda essenzjalment tistaqsi kif għandu jiġi interpretat it-tieni paragrafu tal-Artikolu 176 tad-Direttiva dwar il-VAT sabiex ikun jista' jiġi deċiż jekk l-esklużjoni tat-tnaqqis tat-taxxa tal-input, prevista fid-dritt Spanjol, hijiex koperta mill-klawżola standstill prevista fid-dritt tal-Unjoni. Skont din id-dispożizzjoni, l-Istati Membri jistgħu jżommu l-esklużjonijiet kollha tat-tnaqqis tat-taxxa tal-input li kienu previsti fid-dispożizzjonijiet legali nazzjonali tagħhom fid-data tal-adeżjoni tagħhom u dan sakemm il-Kunsill jadotta d-determinazzjoni prevista fl-ewwel paragrafu tal-Artikolu 176 tad-Direttiva dwar il-VAT (li sal-lum għadu ma għamilx).

37. Skont id-domanda preliminari, kemm l-esklużjoni tat-tnaqqis tat-taxxa tal-input prevista fil-punt 4 tal-Artikolu 96 kif ukoll dik prevista fil-punt 5 ta' dan l-artikolu tal-LIVA daħlu fis-seħħ (fil-verżjoni tagħhom ta' dak iż-żmien) fid-data tal-adeżjoni u għalhekk fl-istess ħin bħas-sistema l-ġdida tal-VAT. Għalhekk, skont il-qorti tar-rinviju, il-punti 4 u 5 tal-Artikolu 96(1) tal-LIVA jistgħu jaqgħu taħt it-tieni paragrafu tal-Artikolu 176 tad-Direttiva dwar il-VAT.

38. Il-punt deċiżiv f'dan il-każ jikkonċerna l-għażla tal-perspettiva korretta. Mill-perspettiva ta' Randstad, l-esklużjoni tat-tnaqqis tat-taxxa tal-input kienet prevista għall-ewwel darba bl-introduzzjoni tal-Liġi dwar il-VAT fil-mument tal-adeżjoni. Minn din il-perspettiva, ma hemm l-ebda regola qadima korrispondenti li tista' tkompli tapplika.

39. Madankollu, qabel l-adeżjoni, ir-Renju ta' Spanja ma kellux sistema tal-VAT bi tnaqqis tat-taxxa tal-input, u għalhekk – u din tidher li hija l-perspettiva tal-Kummissjoni – tnaqqis tat-taxxa tal-input kien ġeneralment esklużż. B'hekk, ma ġietx introdotta esklużjoni tat-tnaqqis tat-taxxa tal-input iżda, għall-kuntrarju, l-esklużjoni kompleta eżistenti tnaqqset f'dan ir-rigward bl-introduzzjoni tat-tnaqqis tat-taxxa tal-input u bir-regola prevista fil-punti 4 u 5 tal-Artikolu 96(1) tal-LIVA.

40. Mill-banda l-oħra, fil-fehma tar-Renju ta' Spanja, għalkemm huwa minnu li l-esklużjoni kienet ġiet introdotta ġdida, din l-esklużjoni kienet diġà ġiet ippubblikata qabel l-adeżjoni u għalhekk kienet diġà prevista fid-dritt Spanjol qabel l-adeżjoni, anki jekk daħlet fis-seħħ biss fil-mument tal-adeżjoni.

41. Mal-ewwel daqqa ta' għajn, il-pożizzjoni ta' Randstad tidher li hija konvinċenti. It-tieni paragrafu tal-Artikolu 176 tad-Direttiva dwar il-VAT jippermetti leġiżlazzjoni antika, li tmur kontra d-Direttiva dwar il-VAT, sakemm il-Kunsill u l-Kummissjoni jwettqu l-mandat rispettiv tagħhom. L-esklużjoni tat-tnaqqis tat-taxxa tal-input introdotta bid-dħul fis-seħħ tal-liġi ta' traspożizzjoni ma hijiex leġiżlazzjoni antika li għadha fis-seħħ. Madankollu, wara evalwazzjoni kemxejn iktar fil-fond, il-perspettiva tal-Kummissjoni tidher li hija t-tajba, speċjalment fis-sitwazzjoni ineżami.

42. B'hekk, minn naħa, l-esklużjoni tat-tnaqqis tat-taxxa tal-input għall-ispejjeż ta' pjaċir u ta' divertiment tikkorrispondi mar-rieda tal-leġiżlatur u, f'kuntest fejn dawn l-ispejjeż jissodisfaw konsum privat marbut mill-qrib magħhom, din l-esklużjoni tagħmel ukoll sens fil-qasam tad-dritt dwar il-VAT.

43. Min-naħa l-oħra, fl-assenza ta' sistema antika tal-VAT li teskludi t-tnaqqis tat-taxxa tal-input, l-Istati Membri prattikament ma jkollhom ebda possibbiltà li jintroduċu tali esklużjoni għaliex, fl-assenza ta' sistema bi tnaqqis tat-taxxa tal-input, esklużjoni parzjali tat-tnaqqis tat-taxxa tal-input la tkun possibbli u lanqas ma tkun tagħmel sens. F'dan ir-rigward, f'dan id-dawl, fil-mument tal-adeżjoni, it-tnaqqis tat-taxxa tal-input ma kienx illimitat għall-ewwel darba, iżda sar possibbli għall-ewwel darba, għalkemm biss f'ċerti limiti. Madankollu, jekk dawn il-limiti jikkorrispondu mar-rieda tal-leġiżlatur u jkunu kompatibbli mal-għanijiet tad-Direttiva (tassazzjoni tal-konsum privat), id-dħul fis-seħħ fl-istess ħin mas-sistema l-ġdida tal-VAT – kif isostnu kemm il-Kummissjoni kif ukoll ir-Renju ta' Spanja – ikun konformi mal-idea wara t-tieni paragrafu tal-Artikolu 176 tad-Direttiva dwar il-VAT.

44. Fl-aħħar mill-aħħar, fil-fehma tiegħi, it-tieni paragrafu tal-Artikolu 176 tad-Direttiva dwar il-VAT sempliċement jagħmilha ċara li l-Istati Membri, wara l-adeżjoni u l-obbligu li jirriżulta minnha li tiġi trasposta d-Direttiva dwar il-VAT, ma jistgħux iktar jintroduċu jew jestendu individwalment (jiġifieri mingħajr il-Kunsill) esklużjoni tat-tnaqqis tat-taxxa tal-input li ma hijiex prevista fid-Direttiva dwar il-VAT. L-esklużjonijiet diġà previsti fil-mument tal-adeżjoni jistabbilixxu, f'dan ir-rigward, il-limitu determinanti. Għaldaqstant, id-dħul fis-seħħ ta' tali esklużjonijiet fl-istess ħin tal-adeżjoni ma għandu l-ebda effett negattiv.

45. Minn naħa, il-formulazzjoni tat-tieni paragrafu timmilita f'dan is-sens peress li dan il-paragrafu ma jgħidx li l-esklużjonijiet tad-dritt għat-tnaqqis tat-taxxa tal-input għandhom ikunu diġà fis-seħħ, iżda jgħid biss li dawn għandhom ikunu "pprovduti skond il-liġijiet nazzjonali"[9]. Issa, liġi nazzjonali li kienet diġà ġiet ippubblikata qabel l-adeżjoni u li fiha dispożizzjoni korrispondenti diġà tipprevedi din l-esklużjoni fil-mument tal-adeżjoni.

46. Min-naħa l-oħra, fil-kuntest tal-ugwaljanza bejn l-Istati Membri, jidhirli għal kollox stramb li r-Repubblika Federali tal-Ġermanja, pereżempju, tkun tista' żżomm l-esklużjoni tagħha tat-tnaqqis tat-taxxa tal-input fil-każ ta' rigali mogħtija għal raġunijiet kummerċjali għaliex diġà

[9] Anki l-verżjonijiet lingwistiċi l-oħra jirrikjedu li l-limitazzjoni għandha tkun prevista. Ara l-verżjoni bil-Franċiż ("prévu par leur législation nationale") jew dik bl-Ingliż ("provided for under their national law").

kellha sistema ta' VAT bi tnaqqis tat-taxxa tal-input fil-mument meta skada t-terminu għat-traspożizzjoni tad-Direttiva, filwaqt li Stat Membru li aderixxa mal-Unjoni iktar tard ma jkunx jista' jintroduċi tali esklużjoni sekonda qabel l-adeżjoni jew fl-istess ħin.

47. Li kieku r-Renju ta' Spanja introduċa għall-ewwel darba sistema tal-VAT, bi tnaqqis tat-taxxa tal-input u b'esklużjoni korrispondenti tat-tnaqqis tat-taxxa tal-input, ġurnata qabel l-adeżjoni tiegħu u daħħal din is-sistema fis-seħħ (għal ġurnata) u mbagħad, mal-adeżjoni, ġurnata wara, ittraspona d-Direttiva dwar il-VAT, probabbilment ħadd ma kien iqajjem dubju dwar l-applikabbiltà tal-klawżola standstill prevista fit-tieni paragrafu tal-Artikolu 176 tad-Direttiva dwar il-VAT. Issa, il-kwistjoni ta' jekk din ir-regola daħlitx fis-seħħ jum qabel, sekonda qabel jew fl-istess ħin tal-adeżjoni, ma jista' jkollha ebda effett fuq id-dħul fiskali ta' Stat Membru (u għalhekk, potenzjalment, fuq ir-riżorsi proprji tal-Unjoni [10]). L-uniku element determinanti huwa jekk, wara l-adeżjoni, kienx hemm bidla *a posteriori* fis-sitwazzjoni li tmur kontra r-rekwiżiti tad-Direttiva. Dan, madankollu, ma seħħx fil-każ tar-Renju ta' Spanja.

48. F'dan ir-rigward, il-ġurisprudenza attwali tal-Qorti tal-Ġustizzja timmilita wkoll favur dan l-approċċ, li jittratta lill-Istati Membri kollha bl-istess mod. Fil-fatt, il-Qorti tal-Ġustizzja diġà rrilevat li t-tieni paragrafu tal-Artikolu 176 tad-Direttiva dwar il-VAT jinkludi klawżola standstill li tipprevedi li l-Istati aderenti mal-Unjoni għandhom iżommu d-derogi nazzjonali mid-dritt għat-tnaqqis tat-taxxa tal-input li kienu japplikaw qabel id-data tal-adeżjoni tagħhom, u dan sakemm il-Kunsill jadotta d-dispożizzjonijiet previsti fl-ewwel paragrafu tal-Artikolu 176 tad-Direttiva dwar il-VAT, ħaġa li sal-lum il-ġurnata l-Kunsill għadu ma għamilx [11].

49. Madankollu, din is-setgħa ma hijiex assoluta peress li l-għan tal-klawżola standstill ma huwiex li tippermetti lil Stat Membru ġdid jemenda, fl-okkażjoni tal-adeżjoni tiegħu mal-Unjoni, id-dispożizzjonijiet legali nazzjonali tiegħu b'tali mod li jestendi l-portata tal-esklużjonijiet eżistenti b'mod li dawn id-dispożizzjonijiet jitbiegħdu mill-għanijiet tad-Direttiva dwar il-VAT, inkwantu dan imur kontra l-ispirtu ta' din il-klawżola [12]. Dak li huwa deċiżiv huwa jekk il-leġiżlazzjoni inkwistjoni estendietx *a posteriori* l-portata tal-esklużjonijiet diġà eżistenti [13].

50. Għal dan l-għan, jista' jsir paragun tat-tnaqqis tat-taxxa tal-input qabel u wara l-adeżjoni [14]. F'dan il-każ, qabel l-adeżjoni, ma kienx possibbli tnaqqis tat-taxxa tal-input fir-rigward ta' oġġetti jew servizzi maħsuba sabiex jiġu allokati bla ħlas lil klijenti. Wara l-adeżjoni, lanqas ma huwa possibbli li titnaqqas it-taxxa tal-input fir-rigward ta' tali oġġetti jew servizzi. B'hekk, l-esklużjoni tat-tnaqqis tat-taxxa tal-input ma ġietx estiża. Barra minn hekk, bl-introduzzjoni ta' din l-esklużjoni tat-tnaqqis tat-taxxa tal-input, ir-Renju ta' Spanja lanqas ma tbiegħed mill-għanijiet

[10] Ara, f'dan is-sens, b'rabta mat-tieni paragrafu tal-Artikolu 176 tad-Direttiva dwar il-VAT, is-sentenza tat-2 ta' Mejju 2019, Grupa Lotos (C-225/18, EU:C:2019:349, punt 32). Madankollu, dan ma huwiex preċiż peress li l-ispejjeż li ma jkunux koperti mir-riżorsi proprji tradizzjonali u mir-riżorsi proprji bbażati fuq il-VAT jiġu kkumpensati permezz tar-riżorsi proprji bbażati fuq l-introjtu nazzjonali gross (ING). Ara l-Proposta tal-Kummissjoni tal-24 ta' April 2019 għal Direttiva tal-Kunsill li temenda d-Direttiva 2006/112 u d-Direttiva 2008/118/KE dwar l-arranġamenti ġenerali għad-dazju tas-sisa fir-rigward ta' sforz ta' difiża fi ħdan il-qafas tal-Unjoni (COM(2019) 192 final, p. 8 u 9 tal-verżjoni bil-Malti).

[11] Ara, fost ħafna sentenzi oħra, is-sentenza tat-2 ta' Mejju 2019, Grupa Lotos (C-225/18, EU:C:2019:349, punt 30). Bl-istess mod, ara s-sentenza tal-15 ta' April 2010, X Holding (C-538/08 u C-33/09, EU:C:2010:192, punt 38).

[12] Sentenzi tat-2 ta' Mejju 2019, Grupa Lotos (C-225/18, EU:C:2019:349, punt 31), u tat-22 ta' Diċembru 2008, Magoora (C-414/07, EU:C:2008:766, punti 37 u 39).

[13] Sentenza tat-2 ta' Mejju 2019, Grupa Lotos (C-225/18, EU:C:2019:349, punt 32). Ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tat-18 ta' Lulju 2013, AES-3C Maritza East 1 (C-124/12, EU:C:2013:488, punt 41 u l-ġurisprudenza hemmhekk iċċitata); tat-8 ta' Jannar 2002, Metropol u Stadler (C-409/99, EU:C:2002:2, punt 46); u tat-22 ta' Diċembru 2008, Magoora (C-414/07, EU:C:2008:766, punti 41 *et seq.*). Fl-istess sens, ara wkoll id-digrieti reċenti tas-26 ta' Frar 2020, PAGE International (C-630/19, mhux ippubblikat, EU:C:2020:111, punt 30), u tas-17 ta' Settembru 2020, Super Bock Bebidas (C-837/19, mhux ippubblikat, EU:C:2020:721, punt 30).

[14] Ara wkoll is-sentenza tat-2 ta' Mejju 2019, Grupa Lotos (C-225/18, EU:C:2019:349, punti 39 u 51).

tad-Direttiva dwar il-VAT, li kien imur kontra l-ispirtu tal-klawżola standstill. Kif ġie espost iktar 'il fuq (ara l-punti 28 *et seq.*), huwa pjuttost il-konsum finali ta' oġġett jew servizz li ma jkunx intaxxat li jmur kontra l-għanijiet tad-Direttiva dwar il-VAT [15].

51. F'dan il-każ, hija ssodisfatta wkoll il-kundizzjoni iktar wiesgħa, stabbilita mill-Qorti tal-Ġustizzja, li d-dispożizzjoni legali nazzjonali inkwistjoni għandha tippreċiża b'mod suffiċjenti n-natura jew it-tip tal-oġġetti jew tas-servizzi li għalihom id-dritt għat-tnaqqis tat-taxxa tal-input huwa eskluż, sabiex b'hekk jiġi żgurat li l-possibbiltà mogħtija lill-Istati Membri ma tintużax sabiex jiġu previsti esklużjonijiet ġenerali minn din is-sistema [16]. L-esklużjoni tat-tnaqqis tat-taxxa tal-input fir-rigward tal-akkwist ta' oġġetti jew ta' servizzi maħsuba sabiex jiġu allokati bla ħlas lil klijenti, impjegati jew terzi hija suffiċjentement konkreta u ma hijiex ta' natura ġenerali.

52. Din il-konklużjoni ma hijiex kontradetta mis-sentenza AES-3C Maritza East 1 [17], invokata minn Randstad. Fil-kawża li wasslet għal dik is-sentenza, l-esklużjonijiet tat-tnaqqis tat-taxxa tal-input li kienu diġà eżistenti ġew estiżi fil-mument tal-adeżjoni [18]. Madankollu, fi Spanja ma kien hemm ebda dritt għat-tnaqqis tat-taxxa tal-input, u għalhekk l-esklużjoni li sa dak iż-żmien lanqas ma kienet teżisti ma ġietx estiża, anzi, għall-kuntrarju, ingħata għall-ewwel darba d-dritt għat-tnaqqis tat-taxxa tal-input, għalkemm b'mod limitat.

53. Sa fejn qiegħda tiġi invokata interpretazzjoni stretta [19] tal-klawżola standstill, dan l-argument lanqas ma huwa rilevanti. B'hekk, fil-passat, il-Qorti tal-Ġustizzja diġà ddeċidiet li t-tieni paragrafu tal-Artikolu 176 tad-Direttiva dwar il-VAT huwa intiż għaż-żamma fis-seħħ tal-"esklużjonijiet kollha" li kienu previsti fid-data tal-adeżjoni. F'dan ir-rigward, il-Qorti tal-Ġustizzja kkonstatat espliċitament li l-espressjoni "l-esklużjonijiet kollha" li tinsab fit-tieni sentenza tal-Artikolu 17(6) tas-Sitt Direttiva, u issa fit-tieni paragrafu tal-Artikolu 176 tad-Direttiva dwar il-VAT, tinkludi wkoll, skont il-formulazzjoni u l-oriġini ta' dan l-artikolu, l-ispejjeż li jkollhom natura strettament kummerċjali [20]. Għaldaqstant, il-klawżola standstill, prevista fit-tieni paragrafu tal-Artikolu 176 tad-Direttiva dwar il-VAT, tawtorizza lill-Istati Membri jeskludu mid-dritt għat-tnaqqis tat-taxxa tal-input anki kategoriji ta' spejjeż li jkollhom natura strettament kummerċjali, kemm-il darba dawn tal-aħħar ikunu ddefiniti b'mod biżżejjed preċiż (ara l-punt 51 ta' dawn il-konklużjonijiet).

54. Din il-ġurisprudenza ma hijiex interpretazzjoni stretta tal-klawżola standstill. Barra minn hekk, interpretazzjoni stretta tal-Artikolu 176 tad-Direttiva dwar il-VAT kienet invokata biss sabiex jiġi evitat li Stat Membru jżomm fis-seħħ esklużjoni *ġenerali* tat-tnaqqis tat-taxxa

[15] Il-kwistjoni ta' jekk l-Istat Membru jkunx qiegħed ifittex, permezz tal-leġiżlazzjoni, li jilħaq l-għanijiet tad-Direttiva dwar il-VAT kienet enfasizzata b'mod partikolari fis-sentenzi tal-14 ta' Ġunju 2001, Il-Kummissjoni vs Franza (C-345/99, EU:C:2001:334, punt 22), u tat-8 ta' Jannar 2002, Metropol u Stadler (C-409/99, EU:C:2002:2, punt 45).

[16] Sentenzi tat-2 ta' Mejju 2019, Grupa Lotos (C-225/18, EU:C:2019:349, punt 40); tal-15 ta' April 2010, X Holding (C-538/08 u C-33/09, EU:C:2010:192, punt 44); u tat-23 ta' April 2009, PARAT Automotive Cabrio (C-74/08, EU:C:2009:261, punti 28 u 29). Fl-istess sens, ara wkoll digriet reċenti tas-26 ta' Frar 2020, PAGE International (C-630/19, mhux ippubblikat, EU:C:2020:111, punt 34), u tas-17 ta' Settembru 2020, Super Bock Bebidas (C-837/19, mhux ippubblikat, EU:C:2020:721, punt 39).

[17] Sentenza tat-18 ta' Lulju 2013, AES-3C Maritza East 1 (C-124/12, EU:C:2013:488).

[18] Sentenza tat-18 ta' Lulju 2013, AES-3C Maritza East 1 (C-124/12, EU:C:2013:488, punt 48).

[19] Ara wkoll is-sentenzi tat-23 ta' April 2009, PARAT Automotive Cabrio (C-74/08, EU:C:2009:261, punt 23), u tat-22 ta' Diċembru 2008, Magoora (C-414/07, EU:C:2008:766, punt 28).

[20] Sentenzi tat-2 ta' Mejju 2019, Grupa Lotos (C-225/18, EU:C:2019:349, punt 47), u tal-5 ta' Ottubru 1999, Royscot *et* (C-305/97, EU:C:1999:481, punt 20).

tal-input[21]. It-tieni paragrafu tal-Artikolu 176 jippermetti biss iż-żamma fis-seħħ ta' tali esklużjonijiet li jkunu marbuta ma' *spejjeż konkreti*[22]. Issa, dan huwa l-każ fil-kawża ineżami (ara l-punt 51 ta' dawn il-konklużjonijiet).

55. Sa fejn l-esklużjoni – bħal fil-kawża ineżami – tikkorrispondi wkoll mar-rieda tal-leġiżlatur li jeskludi fi kwalunkwe każ mit-tnaqqis tat-taxxa tal-input l-ispejjeż ta' lussu, l-ispejjeż ta' pjaċir (logħob tal-futbol, kunċerti, eċċ.) u l-ispejjeż ta' divertiment, id-"dogma" dubjuża ta' interpretazzjoni stretta ta' klawżola standstill ma tistax, fil-fehma tiegħi, fi kwalunkwe każ, tapplika jekk l-interpretazzjoni legali tkun ta' natura li timplimenta r-rieda tal-leġiżlatur.

VI. Konklużjoni

56. Għaldaqstant, nipproponi li d-domandi preliminari tat-Tribunal Supremo (il-Qorti Suprema, Spanja) jingħataw dawn ir-risposti:

1. L-ewwel paragrafu tal-Artikolu 176 tad-Direttiva dwar il-VAT ma jipprekludi ebda dispożizzjoni tal-leġiżlazzjoni Spanjola fil-qasam tat-taxxa fuq il-valur miżjud fl-assenza ta' deċiżjoni unanima tal-Kunsill. Madankollu, it-tieni sentenza tal-ewwel paragrafu tal-Artikolu 176 ta' din id-direttiva turi li l-esklużjoni tat-tnaqqis tat-taxxa tal-input fir-rigward ta' spejjeż ta' pjaċiri u ta' spejjeż ta' divertiment ma tmurx kontra r-rieda tal-leġiżlatur, minkejja li sal-lum il-ġurnata l-Kunsill u l-Kummissjoni għadhom ma wettqux, it-tnejn li huma, il-mandat tagħhom taħt l-ewwel paragrafu tal-Artikolu 176 tad-Direttiva dwar il-VAT. Il-kwistjoni dwar jekk il-leġiżlazzjoni Spanjola fil-qasam tat-taxxa fuq id-dħul tippermettix jew le t-tnaqqis ta' tali spejjeż ma hijiex determinanti għall-finijiet tad-dritt tal-Unjoni.

2. It-tieni paragrafu tal-Artikolu 176 tad-Direttiva dwar il-VAT għandu jiġi interpretat fis-sens li jipprekludi bl-istess mod lill-Istati Membri kollha milli jipprevedu, wara l-iskadenza tat-terminu għat-traspożizzjoni, esklużjonijiet ġodda jew iktar severi tat-tnaqqis tat-taxxa tal-input, kemm-il darba l-Kunsill u l-Kummissjoni jkunu għadhom ma wettqux, it-tnejn li huma, il-mandat tagħhom taħt l-ewwel paragrafu tal-Artikolu 176. Għaldaqstant, it-tieni paragrafu tal-Artikolu 176 ma jipprekludix leġiżlazzjoni nazzjonali li tipprevedi għall-ewwel darba esklużjoni tat-tnaqqis tat-taxxa tal-input fir-rigward ta' spejjeż ta' pjaċir u ta' divertiment li tkun daħlet fis-seħħ fl-istess ħin tal-adeżjoni u tat-traspożizzjoni tad-Direttiva dwar il-VAT.

[21] Sentenza tat-23 ta' April 2009, PARAT Automotive Cabrio (C-74/08, EU:C:2009:261, punt 28).

[22] Sentenza tat-2 ta' Mejju 2019, Grupa Lotos (C-225/18, EU:C:2019:349, punt 40). Ara wkoll, f'dan is-sens, is-sentenza tal-15 ta' April 2010, X Holding (C-538/08 u C-33/09, EU:C:2010:192, punt 44).