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

1 ta' Ottubru 2020*

"Rinviju għal deċiżjoni preliminari – Tassazzjoni – Sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud (VAT) – Sitt Direttiva 77/388/KEE – Artikolu 17(2)(a) – Dritt għat-tnaqqis tat-taxxa tal-input imħallsa – Servizzi li minnhom ibbenefikaw ukoll terzi – Eżistenza ta' rabta diretta u immedjata mal-attività ekonomika tal-persuna taxxabbli – Eżistenza ta' rabta diretta u immedjata ma' tranżazzjoni waħda jew iktar tal-output"

Fil-Kawża C-405/19,

li għandha bħala suġġett talba għal deċiżjoni preliminari skont l-Artikolu 267 TFUE, imressqa mill-Hof van Cassatie (il-Qorti tal-Kassazzjoni, il-Belġju), permezz ta' deċiżjoni tas-26 ta' April 2019, li waslet fil-Qorti tal-Ġustizzja fl-24 ta' Mejju 2019, fil-proċedura

Vos Aannemingen BVBA

vs

L-Istat Belġjan,

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

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

Avukat Ġenerali: J. Kokott,

Reġistratur: A. Calot Escobar,

wara li rat il-proċedura bil-miktub,

wara li kkunsidrat l-osservazzjonijiet ippreżentati:

– għal Vos Aannemingen BVBA, minn H. Geinger u F. Vanbiervliet, advocaten,

– għall-Gvern Belġjan, minn J.-C. Halleux u C. Pochet, bħala aġenti,

wara li rat id-deċiżjoni, meħuda wara li nstemgħet l-Avukat Ġenerali, li l-kawża tinqata' mingħajr konklużjonijiet,

tagħti l-preżenti

* Lingwa tal-kawża: l-Olandiż.

Sentenza

1 It-talba għal deċiżjoni preliminari tirrigwarda l-interpretazzjoni tal-Artikolu 17 tad-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 (ĠU Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kapitolu 9, Vol. 1, p. 23, kif emendata permezz tad-Direttiva tal-Kunsill 95/7/KE tal-10 ta' April 1995 (ĠU Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kapitolu 5, Vol. 3, p. 278), (iktar 'il quddiem is-"Sitt Direttiva").

2 Din it-talba tressqet fil-kuntest ta' tilwima bejn Vos Aannemingen BVBA u l-Belgische Staat (l-Istat Belġjan) dwar id-deduċibbiltà tat-taxxa fuq il-valur miżjud (VAT) fuq l-akkwist ta' servizzi ta' intermedjazzjoni ta' proprjetà immobiljari u ta' reklamar kif ukoll l-akkwist ta' servizzi amministrattivi.

Il-kuntest ġuridiku

Id-dritt tal-Unjoni

3 L-Artikolu 17(2) u (5) tas-Sitt Direttiva fir-redazzjoni tagħha li jirriżulta mill-Artikolu 28f ta' din id-direttiva, jipprevedi:

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

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

[…]

5. Fir-rigward ta' oġġetti u servizzi li għandhom ikunu wżati minn persuna taxxabbli kemm għal transazzjonijiet koperti b'paragrafi 2 u 3, fir-rigward ta' li t-taxxa fuq il-valur miżjud titnaqqas, u għal transazzjonijiet fir-rigward ta' li t-taxxa fuq il-valur miżjud ma titnaqqasx, it-tali proporzjon biss [tal-VAT] għandu jkun imnaqqas kif hu attribwit għat-transazzjonijiet ta' qabel.

Dan il-proporzjon għandu jkun determinat, b'mod konformi ma' l-Artikolu 19, għat-transazzjonijiet kollha mwettqa minn persuna taxxabbli."

Id-dritt Belġjan

4 L-Artikolu 45(1) tal-Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde (il-Kodiċi tat-Taxxa fuq il-Valur Miżjud), fil-verżjoni tiegħu applikabbli għall-fatti fil-kawża prinċipali, jipprevedi:

"Kull persuna taxxabbli tista' tnaqqas mit-taxxa li hija responsabbli għall-ħlas tagħha, it-taxxi imposti fuq l-oġġetti u s-servizzi lilha pprovduti, l-oġġetti li hija importat u l-akkwisti intra-Komunitarji ta' oġġetti minnha affettwati, sa fejn dawn ġew utilizzati sabiex jitwettqu:

1 it-tranżazzjonijiet taxxabbli;

[…]"

5 L-Artikolu 1(2) tal-koninklijk besluit nr. 3, met betrekking tot de aftrekregeling voor de toepassing van de belasting over de toegevoegde waarde (id-Digriet Irjali Nru 3 dwar it-Tnaqqis għall-Applikazzjoni tat-Taxxa fuq il-Valur Miżjud), tal-10 ta' Diċembru 1969 (Belgisch Staatsblad, 12 ta' Diċembru 1969, p. 12006), fil-verżjoni tiegħu applikabbli għall-fatti fil-kawża prinċipali, jipprevedi:

"Fl-ebda każ ma għandhom jitnaqqsu t-taxxi fuq l-oġġetti u s-servizzi li persuna taxxabbli għandha l-ħsieb għall-użu privat jew għal skopijiet oħra minn dawk li jaqgħu taħt l-attività ekonomika tagħha.

Meta oġġett jew servizz huwa maħsub li jkun parzjalment użat għal tali finijiet, it-tnaqqis huwa eskluż inkwantu dan l-użu. Din il-miżura hija stabbilita mill-persuna taxxabbli taħt il-kontroll tal-awtorità."

Il-kawża prinċipali u d-domandi preliminari

6 Vos Aannemingen għandha bħala attività ekonomika l-kostruzzjoni u l-bejgħ ta' appartamenti. Peress li dawn il-proprjetajiet immobbli nbnew fuq artijiet li jappartjenu lil terzi, l-ishma indiviżi tal-art li jikkorrispondu għall-appartamenti mibjugħa minn Vos Aannemingen qegħdin jinbiegħu mill-proprjetarji tal-artijiet stess.

7 L-Aannemingen għandha tħallas l-ispejjeż tar-reklamar, l-ispejjeż amministrattivi kif ukoll il-kummissjonijiet tal-aġenti ta' proprjetà immobbli u sussegwentement tnaqqas kompletament il-VAT relatata.

8 Wara kontroll fiskali, l-amministrazzjoni Belġjana kompetenti, għall-perijodu mill-1 ta' Jannar 1999 sat-30 ta' Settembru 2001, ikkunsidrat li Vos Aannemingen setgħet tnaqqas il-VAT tal-input imħallsa biss sa fejn din kienet tirrigwarda l-bejgħ biss tal-bini mibni minnha. L-imsemmija awtorità għalhekk illimitat il-portata tad-dritt għal tnaqqis tal-VAT aċċettat favur din il-kumpannija billi applikat għall-ammont tal-VAT tal-input imħallsa, frazzjoni li bħala numeratur il-prezz tal-bini u bħala denominatur il-prezz tal-bini miżjuda mal-prezz tal-art, ġiet applikata għall-ammont tal-VAT tal-input.

9 Konsegwentement, Vos Aannemingen ġiet innotifikata b'restrizzjoni fir-rigward tal-ammont ta' EUR 92 313.99 bħala VAT, li magħha żdiedu l-interessi kif ukoll multi.

10 Wara li pproċediet, bla ħsara għad-drittijiet kollha, għall-ħlas tal-ammonti mitluba mill-amministrazzjoni fiskali, Vos Aannemingen ressqet oppożizzjoni għall-imsemmi obbligu u talbet ir-rimbors ta' dawn is-somom.

11 Permezz ta' sentenza tal-21 ta' Marzu 2016, ir-rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen (il-Qorti tal-Ewwel Istanza ta' Flanderen tal-Lvant, il-Belġju) laqgħet it-talba ta' Vos Aannemingen.

12 Din il-qorti kkunsidrat li, fid-dawl tal-fatt li l-bejgħ ta' bini u ta' art jikkostitwixxi l-istess provvista, l-ispejjeż ta' reklamar, l-ispejjeż amministrattivi u l-kummissjonijiet ta' aġenti ta' proprjetà immobbli mħallsa minn Vos Aannemingen setgħu jitqiesu, fl-intier tagħhom, li jaqgħu taħt l-ispejjeż ġenerali tal-attività ekonomika unika tagħha, jiġifieri l-kostruzzjoni u l-bejgħ ta' appartamenti. Barra minn hekk, l-imsemmija qorti qieset li l-fatt li l-proprjetarji tal-artijiet ikkonċernati setgħu jieħdu vantaġġ mis-servizzi ta' reklamar u tas-servizzi pprovduti mill-aġenti ta' proprjetà immobbli li jibbenefikaw mill-kummissjonijiet għandu jiġi kkunsidrat bħala inċidentali meta mqabbel mal-bżonnijiet ta' Vos Aannemingen.

13 L-amministrazzjoni fiskali appellat minn din is-sentenza quddiem il-hof van beroep te Gent (il-Qorti tal-Appell ta' Gent, il-Belġju) li, permezz ta' sentenza tat-28 ta' Novembru 2017, iddikjaratha bħala fondata.

14 L-imsemmija qorti l-ewwel nett irrilevat li ma kienx ikkontestat li l-VAT li t-tnaqqis tagħha ġie, parzjalment, miċħud mill-amministrazzjoni fiskali kienet tikkonċerna kemm il-bejgħ ta' artijiet li jappartjenu lil terzi kif ukoll il-bejgħ ta' bini mibni minn Vos Aannemingen.

15 Sussegwentement hija kkunsidrat li, għalkemm effettivament kienet teżisti ċerta rabta bejn il-bejgħ tal-bini u dak tal-artijiet, din ir-rabta ma kinitx diretta u immedjata fis-sens tas-sentenza tat-8 ta' Frar 2007, Investrand (C-435/05, EU:C:2007:87).

16 F'dan ir-rigward, l-istess qorti qieset li, fil-kawża prinċipali, kien ġuridikament possibbli li l-artijiet u l-bini jinbiegħu separatament u li Vos Aannemingen kellha l-possibbiltà li tiffattura mill-ġdid lill-proprjetarju tal-artijiet parti mill-ispejjeż ta' reklamar, ta' spejjeż amministrattivi u tal-kummissjonijiet ta' aġenti ta' proprjetà immobbli.

17 Barra minn hekk, il-qorti tal-appell qieset li ma setax jiġi sostnut li l-proprjetarji tal-artijiet inkwistjoni fil-kawża prinċipali kienu jisiltu biss "vantaġġ", fis-sens tas-sentenza tat-18 ta' Lulju 2013, AES-3C Maritza East 1 (C-124/12, EU:C:2013:488), tat-teħid ta' responsabbiltà minn Vos Aannemingen tal-ispejjeż u tal-kummissjonijiet. Hija enfasizzat li dawn l-ispejjeż u dawn il-kummissjonijiet, sa fejn ġew sostnuti għall-bejgħ tal-artijiet, kellhom bħala prinċipju jitħallsu mill-imsemmija proprjetarji.

18 Fl-aħħar nett, din il-qorti qieset li l-ispejjeż u l-kummissjonijiet inkwistjoni lanqas ma kienu jaqgħu taħt il-kategorija tal-ispejjeż ġenerali sostnuti minn Vos Aannemingen.

19 Vos Aannemingen ippreżentat appell fil-kassazzjoni kontra din is-sentenza quddiem il-Hof van Cassatie (il-Qorti tal-Kassazzjoni, il-Belġju). Hija ssostni b'mod partikolari li, meta tranżazzjoni tal-input titwettaq oġġettivament għall-eżekuzzjoni ta' ċerti attivitajiet tal-output taxxabbli jew tat-totalità tagħhom, il-persuna taxxabbli tista' tnaqqas, fl-intier tagħha, it-taxxa tal-input imħallsa, anki jekk terz jibbenefika wkoll minn din it-tranżazzjoni u li dan it-terz normalment ikollu obbligu li jbati parti mill-ispiża, sakemm il-vantaġġ personali għat-terz ikun inċidentali għall-bżonnijiet tal-impriża tal-persuna taxxabbli.

20 Peress li l-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja ma tippermettix li jiġi ddeterminat b'ċertezza jekk, f'sitwazzjoni bħal dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali, il-VAT tal-input imħallsa tistax titnaqqas fl-intier tagħha, il-Hof van Cassatie (il-Qorti ta' Kassazzjoni) iddeċidiet li tissospendi l-proċeduri quddiemha u li tagħmel lill-Qorti tal-Ġustizzja d-domandi preliminari li ġejjin:

"1) L-Artikolu 17 [tas-Sitt Direttiva] għandu jiġi interpretat fis-sens li l-fatt li terz jibbenefika minn spiża — bħal fil-każ fejn, b'konnessjoni mal-bejgħ ta' appartamenti, kuntrattur ta' proġett jinkorri spejjeż pubbliċitarji, spejjeż amministrattivi u l-kummissjoni ta' aġenti immobbiljari, li jibbenefikaw minnha wkoll is-sidien tal-art — ma jipprekludix it-taxxa fuq il-valur miżjud (VAT) imħallsa fuq dawn l-ispejjeż titnaqqas fl-intier tagħha, bil-kundizzjoni li jkun hemm rabta diretta u immedjata bejn l-ispiża u l-attività ekonomika tal-persuna taxxabbli u li l-vantaġġ tat-terz huwa anċillari meta mqabbel mar-rekwiżiti tal-impriża tal-persuna taxxabbli?

2) Dan il-prinċipju japplika wkoll meta l-ispejjeż inkwistjoni ma jkunux spejjeż ġenerali iżda spejjeż attribwibbli għal tranżazzjonijiet speċifiċi tal-output li jistgħu jew ma jistgħux ikunu suġġetti għall-VAT, bħal f'dan il-każ, il-bejgħ, minn naħa, ta' appartamenti, u min-naħa l-oħra, tal-art?

3) Il-fatt li l-persuna taxxabbli għandha l-possibbiltà jew id-dritt titrasferixxi parzjalment l-ispiża lit-terz li jibbenefika minnha, iżda ma tagħmilx dan, hija rilevanti għall-kwistjoni tad-deduċibbiltà tal-VAT fuq dawn l-ispejjeż?"

Fuq id-domandi preliminari

Fuq l-ewwel domanda

21 Permezz tal-ewwel domanda tagħha, il-qorti tar-rinviju tistaqsi, essenzjalment, jekk l-Artikolu 17(2)(a) tas-Sitt Direttiva għandux jiġi interpretat fis-sens li l-fatt li l-ispejjeż sostnuti minn persuna taxxabbli, kuntrattur ta' proprjetà immobbli, bħala spejjeż ta' reklamar, tal-ispejjeż amministrattivi u tal-kummissjonijiet ta' aġenti ta' proprjetà immobbli li hija sostniet fil-kuntest tal-bejgħ ta' appartamenti li minnhom jibbenefika wkoll terz, jipprekludix li din il-persuna taxxabbli tkun tista' tnaqqas integralment il-VAT tal-input imħallsa relatata ma' dawn l-ispejjeż meta, minn naħa, li jkun hemm rabta diretta u immedjata bejn l-ispiża u l-attività ekonomika tal-persuna taxxabbli u min-naħa l-oħra, il-vantaġġ għal terz ikun inċidentali għall-bżonnijiet tan-negozju tal-persuna taxxabbli.

22 L-Artikolu 17(2)(a) tas-Sitt Direttiva jawtorizza lill-persuni taxxabbli jnaqqsu mit-taxxa li huma għandhom iħallsu l-VAT dovuta jew imħallsa fir-rigward ta' oġġetti jew servizzi pprovduti jew li għandhom ikunu pprovduti lilhom minn persuna taxxabbli oħra, sa fejn dawn l-oġġetti u dawn is-servizzi jintużaw għall-bżonnijiet tat-tranżazzjonijiet taxxabbli tagħhom.

23 Skont ġurisprudenza stabbilita tal-Qorti tal-Ġustizzja, id-dritt tal-persuni taxxabbli, jikkostitwixxi prinċipju fundamentali tas-sistema komuni tal-VAT stabbilita mil-leġiżlazzjoni tal-Unjoni Ewropea, b'mod li dan id-dritt jagħmel parti integrali mill-mekkaniżmu tal-VAT u bħala prinċipju ma jistax jiġi limitat (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tal-14 ta' Ġunju 2017, Compass Contract Services, C-38/16, EU:C:2017:454, punt 33, kif ukoll tat-18 ta' Ottubru 2018, Volkswagen Financial Services (UK), C153/17, EU:C:2018:845, punt 39).

24 Fil-fatt is-sistema ta' tnaqqis stabbilita mid-Direttiva dwar il-VAT hija intiża li teħles kompletament lill-imprenditur mill-piż tal-VAT dovuta jew imħallsa fil-kuntest tal-attivitajiet ekonomiċi tiegħu kollha. Is-sistema komuni tal-VAT tiggarantixxi konsegwentement in-newtralità perfetta fir-rigward tal-piż fiskali tal-attivitajiet ekonomiċi kollha, irrispettivament mill-għanijiet jew mir-riżultati tagħhom, sakemm l-imsemmija attivitajiet ikunu, bħala prinċipju, huma stess suġġetti għall-VAT (sentenza tat-3 ta' Lulju 2019, The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge, C-316/18, EU:C:2019:559, punt 22, kif ukoll il-ġurisprudenza ċċitata).

25 Sabiex dritt għal tnaqqis tal-VAT tal-input jiġi rrikonoxxut lill-persuna taxxabbli, u sabiex tiġi ddeterminata l-portata ta' tali dritt, l-eżistenza ta' rabta diretta u immedjata bejn tranżazzjoni partikolari tal-input u tranżazzjoni waħda jew iktar tal-output li jagħtu dritt għal tnaqqis hija, bħala prinċipju, neċessarja. Fil-fatt, id-dritt għal tnaqqis tal-VAT imposta fuq l-akkwist ta' oġġetti jew ta' servizzi tal-input jippreżupponi li l-ispejjeż sostnuti għall-akkwist tagħhom jagħmlu parti mill-komponenti tal-prezz tat-tranżazzjonijiet tal-output taxxabbli li jagħtu dritt għal tnaqqis (sentenzi tal-14 ta' Settembru 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, punt 28, kif ukoll tal-24 ta' Jannar 2019, Morgan Stanley AppeCo Co International, C-165/17, EU:C:2019:58, punt 30 u l-ġurisprudenza ċċitata).

26 Madankollu dritt għal tnaqqis huwa aċċettat ukoll favur il-persuna taxxabbli, anki fl-assenza ta' rabta diretta u immedjata bejn tranżazzjoni tal-input partikolari u tranżazzjoni waħda jew iktar tal-output li jagħtu dritt għal tnaqqis, meta l-ispejjeż tas-servizzi inkwistjoni jagħmlu parti mill-ispejjeż ġenerali ta' din tal-aħħar u jkunu, bħala tali, elementi li jikkostitwixxu l-prezz tal-oġġetti jew tas-servizzi li din il-persuna tipprovdi. Dawn l-ispejjeż għandhom, fil-fatt, rabta diretta u immedjata mal-attività ekonomika kollha tal-persuna taxxabbli (sentenza tal-14 ta' Settembru 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, punt 29 u l-ġurisprudenza ċċitata).

27 F'dan il-każ, il-qorti tar-rinviju, li titlaq mill-premessa li tgħid li teżisti rabta diretta u immedjata bejn l-ispejjeż inkwistjoni fil-kawża prinċipali u l-attività ekonomika kollha tal-persuna taxxabbli, tixtieq tkun taf jekk il-fatt li terz jibbenefika wkoll minn dawn l-ispejjeż jipprekludix lil din il-persuna taxxabbli milli tnaqqas integralment il-VAT tal-input imħallsa relatata mal-imsemmija spejjeż.

28 F'dan ir-rigward, meta tiġi stabbilita l-eżistenza ta' rabta diretta u immedjata bejn is-servizzi pprovduti lill-persuna taxxabbli u l-attività ekonomika tagħha, il-fatt li terz jibbenefika wkoll mill-imsemmija servizzi ma jistax jiġġustifika li d-dritt għal tnaqqis li jikkorrispondi għal dawn is-servizzi jiġi rrifjutat lill-persuna taxxabbli (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 35), bil-kundizzjoni, madankollu, li l-vantaġġ li terz jikseb minn din il-provvista ta' servizzi jkun anċillari meta mqabbel mal-bżonnijiet tal-persuna 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 33 u l-ġurisprudenza ċċitata).

29 Fil-fatt, ikun kuntrarju għall-prinċipju ta' newtralità tal-VAT, imsemmi fil-punt 24 ta' din is-sentenza, li persuna taxxabbli tinżamm responsabbli għall-VAT fir-rigward tal-ispejjeż imwettqa għall-bżonnijiet tat-tranżazzjonijiet taxxabbli tagħha għas-sempliċi raġuni li terz jikseb vantaġġ anċillari minn dan (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 36).

30 Barra minn hekk, għandu jiġi ppreċiżat li, sabiex ikun jista' jiġi kklassifikat bħala anċillari, il-vantaġġ li jibbenefika minnu t-terz għandu jirriżulta minn provvista ta' servizzi mwettqa fl-interess tal-persuna taxxabbli stess (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 33 u l-ġurisprudenza ċċitata).

31 Fil-każ fejn, bħal f'dan il-każ, jidher li spejjeż li jikkorrispondu għall-ispejjeż ta' reklamar, spejjeż amministrattivi u kummissjonijiet ta' aġenti ta' proprjetà immobbli ġew sostnuti fl-interess tal-persuna taxxabbli, il-vantaġġ li t-terzi kisbu wkoll minn dawn l-ispejjeż jista' jiġi kklassifikat bħala anċillari fid-dawl tal-ġurisprudenza msemmija fil-punt preċedenti ta' din is-sentenza.

32 Minn dan isegwi li l-fatt, bħal dak inkwistjoni fil-kawża prinċipali, li, fil-kuntest tal-bejgħ ta' art li tagħha huwa l-proprjetarju, terz jikseb ukoll vantaġġ mis-servizzi pprovduti lill-persuna taxxabbli ma jistax ikollu l-effett li jillimita l-portata tad-dritt għal tnaqqis tal-VAT li għandha din il-persuna taxxabbli.

33 Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet preċedenti, ir-risposta għall-ewwel domanda għandha tkun li l-Artikolu 17(2) (a) tas-Sitt Direttiva għandu jiġi interpretat fis-sens li l-fatt li l-ispejjeż magħmula minn persuna taxxabbli, kuntrattur ta' proprjetà immobbli, bħala spejjeż ta' reklamar, ta' spejjeż amministrattivi u ta' kummissjonijiet ta' aġenti ta' proprjetà immobbli li hija sostniet fil-kuntest tal-bejgħ ta' appartamenti, li minnhom jibbenefika wkoll terz, ma jipprekludix li din il-persuna taxxabbli tkun tista' tnaqqas integralment il-VAT tal-input imħallsa relatata ma' dawn l-ispejjeż meta, minn naħa, hemm rabta diretta u immedjata bejn l-ispejjeż imsemmija u l-attività ekonomika tal-persuna taxxabbli u, min-naħa l-oħra, il-vantaġġ għall-parti terza jkun inċidentali għall-bżonnijiet tan-negozju tal-persuna taxxabbli.

Fuq it-tieni domanda

34 Permezz tat-tieni domanda tagħha, il-qorti tar-rinviju tistaqsi, essenzjalment, jekk l-Artikolu 17(2)(a) tas-Sitt Direttiva għandux jiġi interpretat fis-sens li l-fatt li l-ispejjeż sostnuti mill-persuna taxxabbli li minnhom jibbenefika wkoll terz jipprekludix lil din il-persuna taxxabbli milli tnaqqas integralment il-VAT tal-input imħallsa relatata ma' dawn l-ispejjeż, fil-każ fejn dawn ma jaqgħux taħt l-ispejjeż ġenerali tal-persuna taxxabbli iżda jikkostitwixxu spejjeż attribwibbli għal tranżazzjonijiet tal-output speċifiċi.

35 Preliminarjament, għandu jitfakkar li dritt għal tnaqqis huwa aċċettat favur il-persuna taxxabbli mhux biss meta l-ispejjeż tas-servizzi inkwistjoni jagħmlu parti mill-ispejjeż ġenerali marbuta mal-attività ekonomika kollha tal-persuna taxxabbli, iżda wkoll u qabel kollox meta teżisti rabta diretta u immedjata bejn tranżazzjoni tal-input u tranżazzjoni waħda jew iktar tal-output li jagħtu dritt għal tnaqqis (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tad-29 ta' Ottubru 2009, SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, punt 60, u tat-30 ta' Mejju 2013, X, C-651/11, EU:C:2013:346, punt 55).

36 Fil-formulazzjoni tat-tieni domanda tagħha, il-qorti tar-rinviju tagħmel riferiment espliċitu fl-ipoteżi fejn l-ispejjeż relatati mas-servizzi tal-input ipprovduti ma jagħmlux parti mill-ispejjeż ġenerali iżda huma attribwibbli għal tranżazzjonijiet tal-output speċifiċi, li whud minnhom jitwettqu mill-persuna taxxabbli u oħrajn minn terz.

37 F'dan ir-rigward, kif ġie mfakkar fil-punt 22 ta' din is-sentenza, mill-Artikolu 17(2)(a) tas-Sitt Direttiva jirriżulta li l-persuni taxxabbli huma awtorizzati jnaqqsu mit-taxxa li huma responsabbli għall-ħlas tagħha l-VAT dovuta jew imħallsa għas-servizzi pprovduti lilhom minn persuna taxxabbli oħra biss sa fejn dawn is-servizzi jintużaw għall-bżonnijiet tat-tranżazzjonijiet taxxabbli tagħhom stess.

38 Konsegwentement, ma tistax tagħti tali dritt il-parti tal-ispejjeż li ma hijiex marbuta mat-tranżazzjonijiet imwettqa mill-persuna taxxabbli iżda ma' tranżazzjonijiet imwettqa minn terz, bħalma hu, fil-kawża prinċipali, il-bejgħ tal-artijiet.

39 F'dan il-każ, jekk jirriżulta li parti mis-servizzi li fir-rigward tagħhom ġew sostnuti l-ispejjeż inkwistjoni fil-kawża prinċipali ma ntużawx għall-bżonnijiet tat-tranżazzjonijiet ta' kostruzzjoni u ta' bejgħ ta' immobbli tal-persuna taxxabbli, iżda għall-bżonnijiet ta' tranżazzjonijiet ta' bejgħ ta' artijiet imwettqa minn terzi, rabta diretta u immedjata li teżisti bejn dawn is-servizzi u t-tranżazzjonijiet intaxxati ta' din il-kumpannija tinkiser parzjalment, b'tali mod li din ma tkunx tista' twettaq tnaqqis tal-VAT imposta fuq din il-parti tal-ispejjeż (ara, b'analoġija, is-sentenza tal-14 ta' Settembru 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, punt 39).

40 Sabiex tiġi ddeterminata l-portata tad-dritt għal tnaqqis tal-persuna taxxabbli, hija l-qorti tar-rinviju li għandha tiddetermina sa fejn is-servizzi kkonċernati ġew effettivament ipprovduti sabiex jippermettu lill-persuna taxxabbli twettaq it-tranżazzjonijiet taxxabbli tagħha (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 34). Fil-fatt, huwa biss sa dan il-punt li l-VAT tal-input imħallsa tiġi kkunsidrata bħala imposta fuq servizzi pprovduti lill-persuna taxxabbli, kif jeżiġi l-Artikolu 17(2)(a) tas-Sitt Direttiva.

41 Għal dan il-għan, wieħed għandu jibbaża ruħu fuq il-kontenut oġġettiv tas-servizzi akkwistati mill-persuna taxxabbli u li jittieħdu inkunsiderazzjoni ċ-ċirkustanzi kollha li fihom seħħew it-tranżazzjonijiet ikkonċernati (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tal-14 ta' Settembru 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, punt 31, u tas-17 ta' Ottubru 2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, punt 28).

42 F'ċirkustanzi bħal dawk fil-kawża prinċipali, il-kuntratti għall-provvista ta' servizzi kif ukoll ir-realtà ekonomika u kummerċjali huma rilevanti b'mod partikolari, billi jittieħed kont, skont ġurisprudenza stabbilita, ta' kriterju fundamentali għall-applikazzjoni tas-sistema komuni tal-VAT (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat-18 ta' Ġunju 2020, KrakVet Marek Batko, C-276/18, EU:C:2020:485, punt 61).

43 Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet preċedenti, ir-risposta għat-tieni domanda għandha tkun li l-Artikolu 17(2)(a) tas-Sitt Direttiva għandu jiġi interpretat fis-sens li l-fatt li l-ispejjeż sostnuti mill-persuna taxxabbli li minnhom jibbenefika wkoll terz ma jipprekludix lil din il-persuna taxxabbli milli tnaqqas integralment il-VAT tal-input imħallsa relatata ma' dawn l-ispejjeż, fil-każ fejn dawn ma jaqgħux taħt l-ispejjeż ġenerali tal-persuna taxxabbli iżda jikkostitwixxu spejjeż imputabbli għal

tranżazzjonijiet tal-output iddeterminati, sakemm l-imsemmija spejjeż ikollhom rabta diretta u immedjata mat-tranżazzjonijiet taxxabbli tal-persuna taxxabbli, li huwa fatt li għandu jiġi evalwat mill-qorti tar-rinviju fid-dawl taċ-ċirkustanzi kollha li fihom seħħew dawn it-tranżazzjonijiet.

Fuq it-tielet domanda

44 Permezz tat-tielet domanda tagħha, il-qorti tar-rinviju tistaqsi, essenzjalment, jekk l-Artikolu 17(2) (a) tas-Sitt Direttiva għandux jiġi interpretat fis-sens li l-fatt li l-persuna taxxabbli għandha l-possibbiltà li tgħaddi, lit-terz li jieħu vantaġġ minnu, parti mill-ispejjeż li hija sostniet għandux effett fuq id-dritt ta' din il-persuna taxxabbli li tnaqqas il-VAT relatata ma' dawn l-ispejjeż.

45 Kif jirriżulta mir-risposta għat-tieni domanda, b'mod partikolari mill-punt 43 ta' din is-sentenza, il-fatt li parti mill-ispejjeż magħmula mill-persuna taxxabbli ma sarx għall-bżonnijiet tat-tranżazzjonijiet taxxabbli tagħha stess iżda għal dawk ta' tranżazzjoni mwettqa minn terz huwa ta' natura li jikser parzjalment ir-rabta diretta u immedjata li għandha teżisti bejn l-akkwist tas-servizzi tal-input u t-tranżazzjoni tal-output, u b'hekk jipprekludi lill-persuna taxxabbli milli twettaq it-tnaqqis sħiħ tal-VAT relatata.

46 Il-fatt li l-persuna taxxabbli għandha l-possibbiltà li tgħaddi, fuq dan it-terz, parti mill-ispejjeż li hija sostniet fir-rigward tal-imsemmija servizzi jikkostitwixxi, ċertament, indizju favur il-konklużjoni li din il-parti tal-ispejjeż ma hijiex relatata mat-tranżazzjoni tal-output imwettqa mill-persuna taxxabbli, iżda mat-tranżazzjoni mwettqa mill-imsemmi terz.

47 Madankollu, dan l-element ma huwiex, waħdu, suffiċjenti sabiex tiġi ddeterminata l-portata tad-dritt għal tnaqqis tal-VAT li għandha l-persuna taxxabbli, sa fejn, kif jirriżulta mill-ġurisprudenza mfakkra fil-punt 41 ta' din is-sentenza, hemm lok, fil-kuntest tal-applikazzjoni tal-kriterju tar-rabta diretta, li jittieħdu inkunsiderazzjoni ċ-ċirkustanzi kollha li fihom seħħew it-tranżazzjonijiet ikkonċernati, evalwazzjoni li għandha ssir mill-qorti tar-rinviju.

48 Konsegwentement, ir-risposta għat-tielet domanda għandha tkun li l-Artikolu 17(2)(a) tas-Sitt Direttiva għandu jiġi interpretat fis-sens li, fil-każ fejn terz jieħu vantaġġ mill-ispejjeż magħmula mill-persuna taxxabbli, il-fatt li din il-persuna għandha l-possibbiltà li tittrasferixxi lil dan it-terz parti mill-ispejjeż hekk sostnuti, jikkostitwixxi wieħed mill-elementi, flimkien mal-fatti l-oħra kollha, li fihom seħħew it-tranżazzjonijiet ikkonċernati, fatt li għandu jittieħed inkunsiderazzjoni mill-qorti tar-rinviju, għall-finijiet tad-determinazzjoni tal-portata tad-dritt għat-tnaqqis tat-taxxa fuq il-valur miżjud li għandha għad-dispożizzjoni tagħha l-persuna taxxabbli.

Fuq l-ispejjeż

49 Peress li l-proċedura għandha, fir-rigward tal-partijiet fil-kawża prinċipali, in-natura ta' kwistjoni mqajma quddiem il-qorti tar-rinviju, hija din il-qorti li tiddeċiedi fuq l-ispejjeż. L-ispejjeż sostnuti għas-sottomissjoni tal-osservazzjonijiet lill-Qorti tal-Ġustizzja, barra dawk tal-imsemmija partijiet, ma jistgħux jitħallsu lura.

Għal dawn il-motivi, Il-Qorti tal-Ġustizzja (It-Tmien Awla) taqta' u tiddeċiedi:

1) L-Artikolu 17(2)(a) tas-Sitt Direttiva tal-Kunsill 77/388/KEE tas-17 ta' Mejju 1977 fuq l-armonizzazzjoni tal-liġijiet tal-Istati Membri dwar taxxi fuq id-dħul mill-bejgħ - Sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud: bażi uniformi ta' stima, kif emendata bid-Direttiva tal-Kunsill 95/7/KE tal-10 ta' April 1995, għandu jiġi interpretat fis-sens li l-fatt li l-ispejjeż magħmula minn persuna taxxabbli, kuntrattur ta' proprjetà immobbli, bħala spejjeż ta' reklamar, ta' spejjeż amministrattivi u ta' kummissjonijiet ta' aġenti ta' proprjetà immobbli li

hija sostniet fil-kuntest tal-bejgħ ta' appartamenti, li minnhom jibbenefika wkoll terz, ma jipprekludix li din il-persuna taxxabbli tkun tista' tnaqqas integralment il-VAT tal-input imħallsa relatata ma' dawn l-ispejjeż meta, minn naħa, hemm rabta diretta u immedjata bejn l-ispejjeż imsemmija u l-attività ekonomika tal-persuna taxxabbli u, min-naħa l-oħra, il-vantaġġ għall-parti terza jkun inċidentali għall-bżonnijiet tan-negozju tal-persuna taxxabbli.

2) **Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet preċedenti, ir-risposta għat-tieni domanda għandha tkun li l-Artikolu 17(2)(a) tas-Sitt Direttiva 77/388, kif emendat bid-Direttiva 95/7, għandu jiġi interpretat fis-sens li l-fatt li l-ispejjeż sostnuti mill-persuna taxxabbli li minnhom jibbenefika wkoll terz ma jipprekludix lil din il-persuna taxxabbli milli tnaqqas integralment il-VAT tal-input imħallsa relatata ma' dawn l-ispejjeż, fil-każ fejn dawn ma jaqgħux taħt l-ispejjeż ġenerali tal-persuna taxxabbli iżda jikkostitwixxu spejjeż imputabbli għal tranżazzjonijiet tal-output iddeterminati, sakemm l-imsemmija spejjeż ikollhom rabta diretta u immedjata mat-tranżazzjonijiet taxxabbli tal-persuna taxxabbli, li huwa fatt li għandu jiġi evalwat mill-qorti tar-rinviju fid-dawl taċ-ċirkustanzi kollha li fihom seħħew dawn it-tranżazzjonijiet.**

3) **Konsegwentement, ir-risposta għat-tielet domanda għandha tkun li l-Artikolu 17(2)(a) tas-Sitt Direttiva 77/388, kif emendat bid-Direttiva 95/7, għandu jiġi interpretat fis-sens li, fil-każ fejn terz jieħu vantaġġ mill-ispejjeż magħmula mill-persuna taxxabbli, il-fatt li din il-persuna għandha l-possibbiltà li tittrasferixxi lil dan it-terz parti mill-ispejjeż hekk sostnuti, jikkostitwixxi wieħed mill-elementi, flimkien mal-fatti l-oħra kollha, li fihom seħħew it-tranżazzjonijiet ikkonċernati, fatt li għandu jittieħed inkunsiderazzjoni mill-qorti tar-rinviju, għall-finijiet tad-determinazzjoni tal-portata tad-dritt għat-tnaqqis tat-taxxa fuq il-valur miżjud li għandha għad-dispożizzjoni tagħha l-persuna taxxabbli.**

Firem