Ġabra tal-ġurisprudenza

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

14 ta' Diċembru 2016*

"Rinviju għal deċiżjoni preliminari — Tassazzjoni — Taxxa fuq il-valur miżjud — Direttiva 77/388/KEE — Il-punt (d) tat-tielet subparagrafu tal-Artikolu 17(5) — Kamp ta' applikazzjoni — Applikazzjoni ta' proporzjon ta' tnaqqis tat-taxxa fuq il-valur miżjud imposta fuq l-akkwist tal-oġġetti u tas-servizzi kollha użati minn persuna taxxabbli — Tranżazzjonijiet anċillari — Użu tad-dħul mill-bejgħ bħala indizzju"

Fil-Kawża C-378/15,

li għandha bħala suġġett talba għal deċiżjoni preliminari taħt l-Artikolu 267 TFUE, imressqa mill-Commissione Tributaria Regionale di Roma (kummissjoni fiskali reġjonali ta' Ruma, l-Italja), permezz ta' deċiżjoni tas-6 ta' Mejju 2015, li waslet fil-Qorti tal-Ġustizzja fis-16 ta' Lulju 2015, fil-proċedura

Mercedes Benz Italia SpA

vs

Agenzia delle Entrate Direzione Provinciale Roma 3,

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

komposta minn L. Bay Larsen, President tal-Awla, M. Vilaras, J. Malenovský (Relatur), M. Safjan u D. Šváby, Imħallfin,

Avukat Ġenerali : H. Saugmandsgaard Øe,

Reġistratur: I. Illéssy, Amministratur,

wara li rat il-proċedura bil-miktub u wara s-seduta tal-14 ta' April 2016,

wara li kkunsidrat l-osservazzjonijiet ippreżentati:

— għal Mercedes Benz Italia SpA, minn P. Centore, avukat,

— għall-Gvern Taljan, minn G. Palmieri, bħala aġent, assistita minn E. De Bonis, G. De Bellis u M. Capolupo, avvocati dello Stato,

— għall-Kummissjoni Ewropea, minn L. Lozano Palacios u D. Recchia, bħala aġenti,

wara li semgħet il-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali, ippreżentati fis-seduta tad-29 ta' Ġunju 2016,

* Lingwa tal-kawża: is-Sloven.

tagħti l-preżenti

Sentenza

1 It-talba għal deċiżjoni preliminari tirrigwarda l-interpretazzjoni tal-Artikolu 17(5) u tal-Artikolu 19 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 (ĠU Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kapitolu 9, Vol. 1, p. 23), fil-verżjoni tagħha fis-seħħ fi żmien il-fatti kontenzjużi (iktar 'il quddiem is-"Sitt Direttiva").

2 Din it-talba tressqet fil-kuntest ta' kawża bejn Mercedes Benz Italia Spa (iktar 'il quddiem "Mercedes Benz") u l-Agenzia delle Entrate Direzione Provinciale Roma 3 (l-amministrazzjoni fiskali, direttorat reġjonali Roma 3, iktar 'il quddiem l-"amministrazzjoni fiskali") dwar it-tnaqqis tat-taxxa fuq il-valur miżjud (VAT) li sar minn Mercedes Benz abbażi tas-sena fiskali 2004.

Il-kuntest ġuridiku

Id-dritt tal-Unjoni

3 Is-sbatax-il premessa tas-Sitt Direttiva kienet tipprevedi:

"Billi Stati Membri għandhom ikunu jistgħu, f'ċerti limiti u soġġetti għal ċerti kondizzjonijet, biex jieħdu jew iżommu miżuri speċjali b'deroga għal din id-Direttiva biex il-ġbir tat-taxxa jiħfief jew biex ma jkunx hemm frodi jew evażjoni mit-taxxa;

[...]"

4 L-Artikolu 13 B ta' din id-direttiva kien jipprovdi li:

"Mingħajr preġudizzju għal disposizzjonijet oħra tal-Komunità, l-Istati Membri għandhom jeżentaw […]:

d) it-transazzjonijet li ġejjin:

1. l-għoti jew in-negozjar ta' kreditu u l-immaniġġjar tal-kreditu mill-persuna li tagħtih;

[...]"

5 Skont l-Artikolu 17(2) u (5) tal-imsemmija direttiva:

"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) taxxa fuq il-valur miżjud imħalsa għal merkanzija jew servizzi pprovduti jew li se jkunu pprovduti lilha minn persuna taxxabbli oħra li għandha tħallas it-taxxa fit-territorju tal-pajjiż;

[...]

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 tat-taxxa fuq il-valur miżjud 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.

Madankollu, l-Istati Membri jistgħu:

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

(b) iġiegħlu 'l-persuna taxxabbli biex tiddetermina proporzjon għal kull settur tan-negozju tiegħu u żżomm kontijiet separati għal kull settur;

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

(d) jawtorizzaw lill-persuna taxxabbli mġiegħla tagħmel it-tnaqqis b'mod konformi mar-regola stabbilita fl-ewwel sub-paragrafu, fir-rigward ta' l-oġġetti u s-servizzi kollha użati għal transazzjonijiet msemmija hemmhekk;

(e) jipprovdu li fejn it-taxxa fuq il-valur miżjud li m'hix imnaqqsa mill-persuna taxxabbli hi insinifikanti, hi għandha tkun trattata bħala xejn."

6 L-Artikolu 19(1) u (2) tal-istess direttiva, intitolat "Kalkulazzjoni tal-proporzjon imnaqqas" huwa fformulat kif ġej:

"1. Il-proporzjon imnaqqas taħt l-ewwel sub-paragrafu ta' l-Artikolu 17(5) għandu jkun magħmul minn frazzjoni li jkollha:

— bħala numeratur, l-ammont totali, esklussiv mit-taxxa fuq il-valur miżjud, [tad-dħul mill-]bejgħ kull sena attribwit għat-transazzjonijet li fuqhom it-taxxa fuq il-valur miżjud titnaqqas […]

— bħala denominatur, l-ammont totali, esklussiv tat-taxxa fuq il-valur miżjud, [tad-dħul mill-]bejgħ kull sena attribwit lit-transazzjonijiet inklużi fin-numeratur u lit-transazzjonijiet fir-rigward ta' li t-taxxa fuq il-valur miżjud mhux imnaqqas. [...]

Il-proporzjon għandu jkun stabbilit fuq bażi annwali, iffissat bħala persentaġġ u magħmul figura sħiħa li ma teċċedix il-numru li jmiss.

2. Permezz ta' deroga minn disposizzjonijiet ta' paragrafu 1, għandhom ikunu esklużi mill-kalkulazzjoni tal-proporzjon imnaqqas [...] [l-ammonti tad-dħul mill-] bejgħ attribwiti għal[...] transazzjonijiet inċidentali, u għall-beni immobbli inċidentali u għal transazzjonijiet finanzjarji [...]"

7 Is-Sitt Direttiva tħassret u ġiet issostitwita bid-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), li daħlet fis-seħħ fl-1 ta' Jannar 2007.

Id-dritt Taljan

8 L-Artikolu 10(1) tad-decreto del Presidente della Repubblica n. 633 – istituzione e disciplina dell’imposta sul valore aggiunto (digriet tal-President tar-Repubblika Taljana Nru 633 li jistabbilixxi u jirregola t-taxxa fuq il-valur miżjud), tas-26 ta’ Ottubru 1972 (GURI Nru 292, tal-11 ta’ Novembru 1972), fil-verżjoni applikabbli tiegħu għall-kawża prinċipali (iktar ’il quddiem id-“DPR Nru 633/72”), jipprovdi:

“Huma eżenti mit-taxxa:

Il-provvista ta’ servizzi li jikkonċernaw l-għoti u n-negozjar ta’ krediti, l-immaniġġjar tagħhom u t-tranżazzjonijiet ta’ finanzjament [...]”

9 L-Artikolu 19(5) tad-DPR Nru 633/72, jipprevedi:

“F’dak li jirrigwarda l-persuni taxxabbli li jagħmlu tranżazzjonijiet li jiġġeneraw tranżazzjonijiet li jagħtu d-dritt għal tnaqqis tat-taxxa, kif ukoll tranżazzjonijiet eżentati […], id-dritt għal tnaqqis tat-taxxa huwa awtorizzat biss għall-parti tal-VAT proporzjonali għall-ammont relatat mal-ewwel tranżazzjonijiet u l-ammont korrispondenti għandu jiġi kkalkolat b’applikazzjoni proporzjonali tat-tnaqqis imsemmi fl-Artikolu 19-bis”

10 Mill-fajl sottomess lill-Qorti tal-Ġustizzja jirriżulta li l-metodu għad-determinazzjoni tad-dritt għal tnaqqis, previst fl-Artikolu 19(5) tad-DPR Nru 633/72, japplika fir-rigward tal-oġġetti u s-servizzi kollha akkwistati mill-persuni taxxabbli li jagħmlu tranżazzjonijiet li jagħtu lok għad-dritt għal tnaqqis u tranżazzjonijiet eżenti.

11 Skont l-Artikolu 19-bis tad-DPR Nru 633/72:

“1. It-tnaqqis proporzjonali msemmi fl-Artikolu 19(5) għandu jiġi kkalkolat abbażi ta’ proporzjon bejn l-ammont ta’ tranżazzjonijiet li jagħtu d-dritt għal tnaqqis, li jkunu saru matul is-sena, u l-istess ammont flimkien mat-tranżazzjonijiet eżenti matul l-istess sena. It-tnaqqis proporzjonali għandu jiġi approssimat għall-unità superjuri jew inferjuri, skont jekk il-parti deċimali taqbiżx jew le ħames partijiet minn għaxra.

2. Għall-finijiet tal-kalkolu proporzjonali tat-tnaqqis imsemmi fl-ewwel paragrafu, ma għandhomx jittieħdu inkunsiderazzjoni […] it-tranżazzjonijiet eżenti li huma elenkati taħt il-punti 1) sa 9) [tal-Artikolu 10 tad-DPR Nru 633/72], meta ma jkunux parti mill-attivitá prinċipali tal-persuna taxxabbli jew ikunu anċillari għat-tranżazzjonijiet taxxabbli, mingħajr ħsara għan-natura mhux deduċibbli tat-taxxa fuq l-oġġetti u s-servizzi użati esklużivament sabiex jitwettqu dawn it-tranżazzjonijiet tal-aħħar.”

12 L-Artikolu 36 tad-DPR Nru 633/72 huwa fformulat kif ġej:

“(1) Għal dak li jikkonċerna l-persuni taxxabbli li jeżerċitaw diversi attivitajiet, it-taxxa tapplika b’mod globali u kumulattiv għall-attivitajiet kollha, b’riferiment għad-dħul mill-bejgħ globali, bla ħsara għad-dispożizzjonijiet tal-paragrafi li ġejjin.

(2) Jekk il-persuna taxxabbli topera impriżi jew teżerċita fl-istess waqt impjieg jew professjoni, it-taxxa tapplika separatament għall-operat tal-impriżi u għall-eżerċizzju ta’ snajja jew ta’ professjoni, skont id-dispożizzjonijiet applikabbli rispettivament u b’riferiment għad-dħul mill-bejgħ.

(3) Il-persuni taxxabbli li joperaw diversi impriżi jew jeżerċitaw diversi attivitajiet fil-ħdan l-istess impriża jew diversi snajjiet jew professjonijiet jistgħu jagħżlu l-applikazzjoni separata tat-taxxa relattiva għal uħud mill-attivitajiet li huma jeżerċitaw, billi jindikaw l-għażla tagħhom lill-awtorità fiskali

fid-dikjarazzjoni tagħhom għas-sena preċedenti jew fid-dikjarazzjoni tagħhom tal-bidu tal-attività. F'dan il-każ, it-tnaqqis previst fl-Artikolu 19 jingħata, bil-kundizzjoni li jkun hemm kontabbiltà separata għall din l-attività, iżda huwa eskluż, b'deroga mid-dispożizzjonijiet tal-paragrafu preċedenti, għal dak li jikkonċerna t-taxxa relattiva għall-oġġetti mhux deprezzabbli ta' użu mħallat. L-għażla tipproduċi l-effetti tagħha sakemm ma tkunx irrevokata u, fi kwalunkwe każ, matul tal-inqas perijodu ta' tliet snin. [...]. Id-dispożizzjonijiet ta' dan il-paragrafu japplikaw barra minn hekk għall-persuni taxxabbli [...] li jeżerċitaw attivitajiet eżenti fis-sens tal-Artikolu 10(1).

(4) Fi kwalunkwe każ it-taxxa tapplika b'mod separat, skont id-dispożizzjonijiet applikabbli rispettivament u b'riferiment għad-dħul mill-bejgħ globali ta' kull waħda foshom, [...].

(5) Fil-każijet kollha fejn it-taxxa tapplika b'mod separat għal attività partikolari, jekk it-tnaqqis previst fl-Artikolu 19 isir b'applikazzjoni tal-paragrafu 3 tal-istess artikolu jew jiġi applikat f'somma f'daqqa, dan għandu jingħata għat-taxxa relattiva għall-oġġeti jew għas-servizzi ta' użu mħallat, fil-limiti tal-frazzjoni imputabbli għall-eżerċizzju tal-attività nnifisha, anki jekk il-passaġġi jew it-trasferimenti ta' servizzi lill-attività suġġetta għat-tranqqis imnaqqas jew f'somma f'daqqa jikkostitwixxu provvisti ta' servizz fis-sens tal-Artikolu 3 u jitqiesu li seħħew, abbażi tal-valur normali tagħhom, fid-data li ġew ipprovduti. [...]"

Il-kawża prinċipali u d-domanda preliminari

13 Mercedes Benz hija responsabbli mid-direzzjoni strateġika tal-kummerċjalizzazzjoni tat-trade marks tal-grupp Daimler-Chrysler fl-Italja.

14 Fid-dikjarazzjoni tal-VAT tagħha għas-sena fiskali 2004, Mercedes Benz ikklassifikat l-attivitajiet finanzjarji tagħha, jiġifieri l-għoti ta' self lis-sussidjarji tagħha, bħala "anċillari" meta mqabbla mal-attivitajiet taxxabbli tagħha, u dan wassalha sabiex teskludi l-interessi miġbura fuq dan is-self mill-kalkolu tad-denominatur tal-frazzjoni li serviet sabiex jiġi stabbilit il-perċentwali ta' tnaqqis imsemmi fl-Artikolu 19-bis tad-DPR Nru 633/72.

15 Wara li sar kontroll fiskali matul is-sena 2008 u li kien jirrigwarda s-sena finanzjarja 2004, Mercedes Benz ġiet suġġetta, permezz ta' deċiżjoni tal-amministrazzjoni fiskali, għal arrettrati tal-VAT ta' EUR 1 755 882, minħabba li l-interessi miġbura fuq dan is-self kienu ġew indebitament esklużi mid-denominatur tal-frazzjoni li serviet sabiex jiġi stabbilit il-perċentwali ta' tnaqqis, sa fejn l-għoti tal-imsemmi self kien wieħed mill-attivitajiet prinċipali ta' Mercedes Benz, billi l-interessi miġbura fuq dan is-self kien jirrappreżenta 71.64 % tad-dħul mill-bejgħ totali tagħha.

16 Mercedes Benz ippreżentat rikors kontra din id-deċiżjoni quddiem il-Commissione tributaria provinciale di Roma (kummissjoni fiskali provinċjali ta' Ruma, l-Italja) li ġie miċħud. Sussegwentement, Mercedes Benz appellat minn din is-sentenza quddiem il-qorti tar-rinviju, il-Commissione tributaria regionale di Roma (kummissjoni fiskali reġjonali ta' Ruma, l-Italja).

17 F'din il-kawża, Mercedes Benz sostniet li kienet intitolata teskludi l-interessi miġbura fuq is-self mogħti fid-denominatur tal-frazzjoni li serviet sabiex jiġi stabbilit il-perċentwali ta' tnaqqis tal-VAT u sostniet b'mod partikolari li, fi kwalunkwe każ, il-leġiżlatur nazzjonali kien ittraspona b'mod żbaljat l-Artikoli 168 u 173 sa 175 tad-Direttiva 2006/112 billi ppreveda li l-proporzjon ta' tnaqqis imsemmi fl-Artikolu 19-bis tad-DPR Nru 633/72 japplika bla distinzjoni għall-oġġetti u għas-servizzi kollha akkwistati minn persuna taxxabbli, bla distinzjoni skont jekk dawn l-oġġetti u dawn is-servizzi humiex allokati għal tranżazzjonijiet li jagħtu dritt għal tnaqqis, għal tranżazzjonijiet li ma jagħtux lok għal tnaqqis jew għal dawn iż-żewġ tipi ta' tranżazzjonijiet.

18 F'dawn iċ-ċirkustanzi, il-Commissione Tributaria Regionale di Roma (kummissjoni fiskali reġjonali ta' Ruma) iddeċidiet li tissospendi l-proċeduri quddiemha u li tagħmel lill-Qorti tal-Ġustizzja d-domanda preliminari li ġejja:

"Għall-finijiet tal-eżerċizzju tad-dritt għat-tnaqqis, il-leġiżlazzjoni Taljana (preċiżament l-Artikoli 19(5) u 19-bis tad-[DPR Nru 633/72]) u l-prassi tal-amministrazzjoni fiskali nazzjonali, li jimponu li jsir riferiment għall-kompożizzjoni tad-dħul mill-bejgħ tal-operatur, inkluż sabiex jiġu identifikati l-operazzjonijiet imsejjħa anċillari, mingħajr ma jipprevedu metodu ta' kalkolu li jkun ibbażat fuq il-kompożizzjoni u d-destinazzjoni effettiva tax-xiri, u li jirrifletti oġġettivament is-sehem ta' imputazzjoni reali tal-ispejjeż sostnuti f'kull waħda mill-attivitajiet – intaxxati jew mhux intaxxati – eżerċitati mill-persuna taxxabbli, imorru kontra interpretazzjoni tal-Artikoli 168, 173, 174 u 175 tad-Direttiva [2006/112] ibbażata fuq il-prinċipji ta' proporzjonalità, ta' effettività u ta' newtralità, kif stabbiliti fid-dritt tal-Unjoni?"

Fuq id-domanda preliminari

Osservazzjonijiet preliminari

19 Fl-ewwel lok, minkejja li l-qorti tar-rinviju rreferiet formalment, fit-talba tagħha għal deċiżjoni preliminari, għall-Artikoli 168 u 173 sa 175 tad-Direttiva 2006/112, għandu jiġi rrilevat li matul is-sena fiskali inkwistjoni fil-kawża prinċipali, id-dritt għal tnaqqis tal-persuni taxxabbli kien prinċipalment irregolat mill-Artikoli 17 u 19 tas-Sitt Direttiva.

20 Fit-tieni lok, mill-fajl sottomess lill-Qorti tal-Ġustizzja jirriżulta li billi adotta l-Artikolu 19(5) u l-Artikolu 19-bis tad-DPR Nru 633/72, il-leġiżlatur nazzjonali kellu l-intenzjoni juża l-metodu ta' deroga previst fil-punt (d) tat-tielet subparagrafu tal-Artikolu 17(5) tas-Sitt Direttiva.

21 F'dawn iċ-ċirkustanzi, għandu jitqies li permezz tad-domanda tagħha, il-qorti tar-rinviju essenzjalment tistaqsi jekk il-punt (d) tat-tielet subparagrafu tal-Artikolu 17(5) u l-Artikolu 19 tas-Sitt Direttiva, għandhomx jiġu interpretati fis-sens li ma jipprekludux leġiżlazzjoni u prassi nazzjonali, bħal dawk inkwistjoni fil-kawża prinċipali, li jimponu fuq persuna taxxabbli:

— li tapplika għall-oġġetti u għas-servizzi kollha akkwistati minnha proporzjon ta' tnaqqis ibbażat fuq id-dħul mill-bejgħ, mingħajr ma jipprevedu metodu ta' kalkolu li jkun ibbażat fuq in-natura u d-destinazzjoni effettiva ta' kull wieħed mill-oġġetti u mis-servizzi akkwistati u li jirrifletti oġġettivament is-sehem ta' imputazzjoni reali tal-ispejjeż sostnuti f'kull waħda mill-attivitajiet intaxxati u mhux intaxxati; u

— li tirreferi għall-kompożizzjoni tad-dħul mill-bejgħ tagħha sabiex tidentifika t-tranżazzjonijiet li jikklassifikaw bħala "anċillari".

Ir-risposta tal-Qorti tal-Ġustizzja

22 L-ewwel nett għandu jitfakkar li, skont l-Artikolu 17(2) tas-Sitt Direttiva, il-persuni taxxabbli għandhom il-possibbiltà li jnaqqsu t-taxxa imposta fuq l-akkwist jew il-provvista ta' oġġetti u ta' servizzi intiżi sabiex jintużaw esklużivament għat-twettiq ta' tranżazzjonijiet intaxxati.

23 Għal dak li jikkonċerna l-oġġetti u s-servizzi intiżi sabiex jintużaw għall-bżonnijiet kemm ta' tranżazzjoni li jagħtu lok għad-dritt għal tnaqqis kif ukoll ta' tranżazzjonijiet li ma jagħtux lok għad-dritt għal tnaqqis, l-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 17(5) ta' din id-direttiva jipprevedi li t-tnaqqis huwa aċċettat biss għall-parti tal-VAT li hija proporzjonali għall-ammont relatat mal-ewwel kategorija ta' tranżazzjonijiet.

24 Madankollu, it-tielet subparagrafu tal-Artikolu 17(5) tas-Sitt Direttiva jippermetti lill-Istati Membri jużaw metodi għad-determinazzjoni tad-dritt għal tnaqqis speċifiċi, ta' natura derogatorja, li fosthom hemm dak imsemmi fil-punt (d) ta' din id-dispożizzjoni (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat-8 ta' Novembru 2012, BLC Baumarkt, C-511/10, EU:C:2012:689, punt 24).

25 Konformement għall-punt (d) tat-tielet subparagrafu tal-Artikolu 17(5) tas-Sitt Direttiva, Stat Membru jista' jawtorizza jew jobbliga persuna taxxabbli sabiex tipproċedi għat-tnaqqis, skont ir-regola prevista fl-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 17(5) ta' din id-direttiva, għall-oġġetti u s-servizzi kollha użati għat-tranżazzjonijiet kollha msemmija hemmhekk.

26 Fl-ewwel lok, għandu jiġi eżaminat jekk il-punt (d) tat-tielet subparagrafu tal-Artikolu 17(5) tas-Sitt Direttiva, moqri fil-kuntest tiegħu, għandux jiġi interpretat fis-sens li l-metodu ta' kalkolu tad-dritt għal tnaqqis tal-VAT li huwa jipprevedi jimplika li għandu jintuża tnaqqis proporzjonali bbażat fuq id-dħul mill-bejgħ.

27 F'dan ir-rigward, għandu jiġi rrilevat li, bil-kontra tal-metodi l-oħra ta' kalkolu derogatorji msemmija fit-tielet subparagrafu tal-Artikolu 17(5) tas-Sitt Direttiva, dak previst fil-punt (d) tiegħu jipprevedi espressament li dan il-metodu jiġi applikat skont ir-regola msemmija fl-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 17(5) ta' din id-direttiva.

28 Issa, hekk kif jirriżulta mill-punt 23 tas-sentenza preżenti, ir-regola msemmija fl-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 17(5) tas-Sitt Direttiva ma tippreċiżax kif il-parti tal-VAT li hija proporzjonali għall-ammont relatat mat-tranżazzjonijiet li jagħtu lok għad-dritt għal tnaqqis għandha tiġi ddeterminata b'mod korrett.

29 F'dawn iċ-ċirkustanzi, it-tieni subparagrafu tal-Artikolu 17(5) tas-Sitt Direttiva, li jsegwi immedjatament l-ewwel subparagrafu u jibda bil-kelmiet "dan il-proporzjon", b'riferiment għalhekk għall-proporzjon ta' tnaqqis previst fl-ewwel subparagrafu, jippreċiża li l-imsemmi proporzjon għandu jiġi ddeterminat skont l-Artikolu 19 ta' din id-direttiva.

30 Issa, l-Artikolu 19(1) tas-Sitt Direttiva jipprovdi li l-proporzjon ta' tnaqqis previst fl-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 17(5) ta' din id-direttiva għandu jiġi stabbilit abbażi ta' frazzjon li tinkludi, fin-numeratur, id-dħul mill-bejgħ relatat mat-tranżazzjonijiet li jagħtu lok għad-dritt għal tnaqqis u, fid-denominatur, id-dħul mill-bejgħ relatat ma' dawn it-tranżazzjonijiet u mat-tranżazzjonijiet li ma jagħtux lok għad-dritt għal tnaqqis.

31 Għaldaqstant, ir-riferiment li jinsab fil-punt (d) tat-tielet subparagrafu tal-Artikolu 17(5) tas-Sitt Direttiva għall-konformità mar-regola msemmija fl-ewwel subparagrafu ta' dan l-artikolu, għandu jinqara bħala li jimplika l-użu ta' proporzjon ta' tnaqqis ibbażat fuq id-dħul mill-bejgħ fl-implementazzjoni tal-imsemmija dispożizzjoni.

32 Minn dan jirriżulta li l-punt (d) tat-tielet subparagrafu tal-Artikolu 17(5) tas-Sitt Direttiva, moqri flimkien mal-ewwel u t-tieni subparagrafi tal-Artikolu 17(5) kif ukoll mal-Artikolu 19(1) ta' din id-direttiva, għandu jiġi interpretat fis-sens li l-metodu ta' kalkolu tad-dritt għal tnaqqis tal-VAT li huwa jipprevedi jimplika l-użu ta' proporzjon ibbażat fuq id-dħul mill-bejgħ.

33 Fit-tieni lok, għandu jiġi eżaminat jekk il-punt (d) tat-tielet subparagrafu tal-Artikolu 17(5) tas-Sitt Direttiva jipprekludix li Stat Membru jimponi fuq persuna taxxabbli li tapplika, għall-oġġetti u għas-servizzi kollha li akkwistat, proporzjon ta' tnaqqis ibbażat fuq id-dħul mill-bejgħ, u dan mingħajr teħid inkunsiderazzjoni tan-natura u tad-destinazzjoni effettiva ta' kull wieħed minn dawn l-oġġetti u dawn is-servizzi.

34 F'dan ir-rigward, minn naħa, mill-kliem stess tal-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 17(5) tas-Sitt Direttiva jirriżulta li l-kalkolu ta' proporzjon ta' tnaqqis sabiex jiġi ddeterminat l-ammont tal-VAT li għandu jitnaqqas huwa, fil-prinċipju, irriżervat biss għall-oġġetti u servizzi użati minn persuna taxxabbli sabiex twettaq kemm tranżazzjonijiet ekonomiċi li jagħtu lok għad-dritt għal tnaqqis u dawk li ma jagħtux lok għad-dritt għal tnaqqis (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tas-6 ta' Settembru 2012, Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, punt 40, u tad-9 ta' Ġunju 2016, Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft, C-332/14, EU:C:2016:417, punt 25).

35 Min-naħa l-oħra, skont il-punt (d) tat-tielet subparagrafu tal-Artikolu 17(5) tas-Sitt Direttiva, l-Istati Membri jistgħu jawtorizzaw jew jobbligaw lil persuna taxxabbli tipproċedi għat-tnaqqis, "b'mod konformi mar-regola stabbilita fl-ewwel sub-paragrafu, fir-rigward ta' l-oġġetti u s-servizzi kollha użati għal transazzjonijiet msemmija hemmhekk".

36 Peress li l-l-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 17(5) tas-Sitt Direttiva, imsemmi espressament fil-punt (d) tat-tielet subparagrafu tal-Artikolu 17(5) ta' din id-direttiva, jirreferi kemm għat-tranżazzjonijiet li jagħtu lok għad-dritt għal tnaqqis kif ukoll dawk li ma jagħtux lok għal dan id-dritt, hemm lok li t-termini "transazzjonijiet msemmija hemmhekk" jinftiehmu bħala li jkopru ż-żewġ tipi ta' tranżazzjonijiet imsemmija fl-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 17(5) tal-imsemmija direttiva.

37 Issa, bil-kontra tal-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 17(5) tas-Sitt Direttiva, il-punt (d) tat-tielet subparagrafu tal-Artikolu 17(5) ma jużax il-kelma "kemm" (à la fois).

38 Fin-nuqqas ta' tali preċiżazzjoni, il-punt (d) tat-tielet subparagrafu tal-Artikolu 17(5) tas-Sitt Direttiva għandu jinftiehem bħala li jirreferi għall-oġġetti u s-servizzi kollha użati mill-persuna taxxabbli kkonċernata sabiex twettaq kemm tranżazzjonijiet li jagħtu lok għad-dritt għal tnaqqis kif ukoll dawk li ma jagħtux lok għal dan id-dritt, mingħajr ma jkun neċessarju li dawn l-oġġetti jew dawn is-servizzi jservu sabiex jitwettaq kemm tip ta' tranżazzjoni kif ukoll it-tip l-ieħor.

39 Fil-fatt, għandu jitfakkar li, meta dispożizzjoni legali tal-Unjoni tista' twassal għal diversi interpretazzjonijiet, għandha tingħata l-interpretazzjoni li tissalvagwardja l-effett utli tagħha (ara, b'mod partikolari, is-sentenza tad-9 ta' Marzu 2000, EKW u Wein & Co, C-437/97, EU:C:2000:110, punt 41).

40 Issa, jekk il-punt (d) tat-tielet subparagrafu tal-Artikolu 17(5) tas-Sitt Direttiva jiġi interpretat bħala li japplika biss fir-rigward ta' oġġetti u ta' servizzi użati sabiex jitwettqu "kemm" tranżazzjonijiet li jagħtu lok għad-dritt għal tnaqqis kif ukoll tranżazzjonijiet li ma jagħtux lok għal dan id-dritt, dan iwassal sabiex din id-dispożizzjoni tingħata l-istess portata bħal dik li għandu l-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 17(5) ta' din id-direttiva, li minnu din id-dispożizzjoni hija madankollu mistennija li tidderoga.

41 Huwa minnu li l-qorti tar-rinviju jidher li għandha dubji dwar il-kompatibbiltà tal-interpretazzjoni esposta fil-punt 38 tas-sentenza preżenti mal-prinċipji ta' proporzjonalità tat-tnaqqis, ta' effettività tad-dritt għal tnaqqis u ta' newtralità tal-VAT.

42 Madankollu, mingħajr ma hemm għalfejn jiġi eżaminat liema huwa l-impatt preċiż ta' dawn il-prinċipji fuq l-interpretazzjoni tat-tielet subparagrafu tal-Artikolu 17(5) tas-Sitt Direttiva, għandu jiġi kkonstatat li t-teħid inkunsiderazzjoni tal-imsemmija prinċipji, li jirregolaw is-sistema tal-VAT, iżda li minnhom il-leġiżlatur jista' jidderoga b'mod validu, ma jistax jiġġustifika, fi kwalunkwe każ, interpretazzjoni li ċċaħħad lill-imsemmija deroga, mixtieqa espressament mil-leġiżlatur, minn kull effett utli.

43 Il-kunsiderazzjonijiet li jinsabu fil-punt 38 tas-sentenza preżenti huma, barra minn hekk, ikkorraborati minn wieħed mill-għanijiet imfittxija mis-Sitt Direttiva li jikkonsisti, hekk kif jirriżulta mis-sbatax-il premessa tagħha, fl-awtorizzazzjoni tal-użu ta' regoli ta' applikazzjoni relattivament sempliċi (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat-8 ta' Marzu 2012, Il-Kummissjoni vs Il-Portugall, C-524/10, EU:C:2012:129, punt 35).

44 Fil-fatt, meta japplikaw ir-regola ta’ kalkolu prevista fil-punt (d) tat-tielet subparagrafu tal-Artikolu 17(5) tas-Sitt Direttiva, il-persuni taxxabbli ma għandhomx l-obbligu li jallokaw l-oġġetti jew is-servizzi li huma jixtru jew għat-tranżazzjonijiet li jagħtu lok għad-dritt għal tnaqqis, jew għal dawk li ma jagħtux lok għal dan id-dritt, jew inkella għal dawn iż-żewġ tipi ta’ tranżazzjonijiet u, sussegwentement, l-awtoritajiet fiskali nazzjonali ma għandhomx jivverifikaw jekk dawn ġewx allokati b’mod korrett.

45 Fit-tielet lok, għandu jiġi ddeterminat jekk huwiex permess, fid-dawl tal-Artikolu 19(2) tas-Sitt Direttiva, li Stat Membru jimponi li din il-persuna taxxabbli tirreferi wkoll għall-kompożizzjoni tad-dħul mill-bejgħ tagħha sabiex tidentifika, fost it-tranżazzjonijiet imwettqa, dawk li jistgħu jiġu kklassifikati bħala “anċillari”.

46 F’dan ir-rigward, għandu jitfakkar li, skont l-Artikolu 19(2) tas-Sitt Direttiva, sabiex jiġi stabbilit il-proporzjon imsemmi f’paragrafu 1 ta’ dan l-artikolu, għandu jkun eskluż l-ammont tad-dħul mill-bejgħ relatat mat-“tranżazzjonijiet inċidentali [anċillari] [...] għall-beni immobbli [...] u [...] finanzjarji”. Issa, is-Sitt Direttiva ma tiddefinixxix dan il-kunċett tal-aħħar.

47 Madankollu, il-Qorti tal-Ġustizzja diġà ppreċiżat li, għalkemm il-portata tad-dħul iġġenerat mit-tranżazzjonijiet finanzjarji li jaqgħu fil-kamp ta’ applikazzjoni tas-Sitt Direttiva tista’ tikkostitwixxi indizju tal-fatt li dawn it-tranżazzjonijiet ma għandhomx jitqiesu li huma anċillari fis-sens tal-Artikolu 19(2) ta’ din id-direttiva, il-fatt li dħul ogħla minn dak prodott għall-attività indikata bħala prinċipali mill-impriża kkonċernata huwa ġġenerat minn tali tranżazzjonijiet ma jistax, waħdu, jeskludi l-klassifikazzjoni tagħhom bħala “tranżazzjonijiet inċidentali [anċillari]” fis-sens ta’ din id-dispożizzjoni (ara, f’dan is-sens, is-sentenza tad-29 ta’ April 2004, EDM, C-77/01, EU:C:2004:243, punt 77).

48 Barra minn hekk, mill-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja jirriżulta li attività ekonomika għandha tiġi kklassifikata bħala “inċidentali [anċillari]”, fis-sens tal-Artikolu 19(2) tas-Sitt Direttiva meta hija ma tikkostitwixxix l-estensjoni diretta, permanenti u neċessarja tal-attività taxxabbli tal-impriża u hija ma tinvolvix użu sinjifikattiv ta’ oġġetti u ta’ servizzi li għalihom il-VAT hija dovuta (ara, f’dan is-sens, is-sentenzi tal-11 ta’ Lulju 1996, Régie dauphinoise, C-306/94, EU:C:1996:290, punt 22; tad-29 ta’ April 2004, EDM, C-77/01, EU:C:2004:243, punt 76, u tad-29 ta’ Ottubru 2009, NCC Construction Danmark, C-174/08, EU:C:2009:669, punt 31).

49 Għaldaqstant, għandu jiġi kkonstatat li l-kompożizzjoni tad-dħul mill-bejgħ tal-persuna taxxabbli jikkostitwixxi element rilevanti sabiex jiġi ddeterminat jekk ċerti tranżazzjonijiet għandhomx jitqiesu li huma “inċidentali [anċillari]” fis-sens tat-tieni sentenza tal-Artikolu 19(2) tas-Sitt Direttiva, iżda għal dan il-għan għandha tittieħed inkunsiderazzjoni wkoll ir-relazzjoni ta’ dawn it-tranżazzjonijiet mal-attivitajiet taxxabbli ta’ din il-persuna taxxabbli u, jekk ikun il-każ, l-użu li huma jagħmlu tal-oġġetti u tas-servizzi li għalihom hija dovuta l-VAT.

50 Mill-kunsiderazzjonijiet preċedenti kollha jirriżulta li l-punt (d) tat-tielet subparagrafu tal-Artikolu 17(5) u l-Artikolu 19 tas-Sitt Direttiva għandhom jiġu interpretati fis-sens li ma jipprekludux leġiżlazzjoni u prassi nazzjonali, bħal dawk inkwistjoni fil-kawża prinċipali, li jimponu fuq persuna taxxabbli:

— li tapplika għall-oġġetti u għas-servizzi kollha akkwistati minnha proporzjon ta’ tnaqqis ibbażat fuq id-dħul mill-bejgħ, mingħajr ma jipprevedu metodu ta’ kalkolu li jkun ibbażat fuq in-natura u d-destinazzjoni effettiva ta’ kull wieħed mill-oġġetti u mis-servizzi akkwistati u li jirrifletti oġġettivament is-sehem ta’ imputazzjoni reali tal-ispejjeż sostnuti f’kull waħda mill-attivitajiet intaxxati u mhux intaxxati; u

— li tirreferi għall-kompożizzjoni tad-dħul mill-bejgħ tagħha sabiex tidentifika t-tranżazzjonijiet li jikklassifikaw bħala "anċillari", sakemm l-evalwazzjoni magħmula għal dan il-għan tieħu wkoll inkunsiderazzjoni r-relazzjoni ta' dawn it-tranżazzjonijiet mal-attivitajiet taxxabbli ta' din il-persuna taxxabbli u, jekk ikun il-każ, l-użu li huma jagħmlu tal-oġġetti u tas-servizzi li għalihom hija dovuta l-VAT.

Fuq l-ispejjeż

51 Peress li l-proċedura għandha, fir-rigward tal-partijiet fil-kawża prinċipali, in-natura ta' kwistjoni mqajma quddiem il-qorti tar-rinviju, hija din il-qorti li tiddeċiedi fuq l-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-Tielet Awla) taqta' u tiddeċiedi:

Il-punt (d) tat-tielet subparagrafu tal-Artikolu 17(5) u l-Artikolu 19 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, għandhom jiġu interpretati fis-sens li ma jipprekludux leġiżlazzjoni u prassi nazzjonali, bħal dawk inkwistjoni fil-kawża prinċipali, li jimponu fuq persuna taxxabbli:

— li tapplika għall-oġġetti u għas-servizzi kollha akkwistati minnha proporzjon ta' tnaqqis ibbażat fuq id-dħul mill-bejgħ, mingħajr ma jipprevedu metodu ta' kalkolu li jkun ibbażat fuq in-natura u d-destinazzjoni effettiva ta' kull wieħed mill-oġġetti u mis-servizzi akkwistati u li jirrifletti oġġettivament is-sehem ta' imputazzjoni reali tal-ispejjeż sostnuti f'kull waħda mill-attivitajiet intaxxati u mhux intaxxati; u

— li tirreferi għall-kompożizzjoni tad-dħul mill-bejgħ tagħha sabiex tidentifika t-tranżazzjonijiet li jikklassifikaw bħala "anċillari", sakemm l-evalwazzjoni magħmula għal dan il-għan tieħu wkoll inkunsiderazzjoni r-relazzjoni ta' dawn it-tranżazzjonijiet mal-attivitajiet taxxabbli ta' din il-persuna taxxabbli u, jekk ikun il-każ, l-użu li huma jagħmlu tal-oġġetti u tas-servizzi li għalihom hija dovuta t-taxxa fuq il-valur miżjud.

Firem