KONKLUŻJONIJIET TAL-AVUKAT ĠENERALI MENGOZZI

ppreżentati fit-28 ta' Jannar 2010[1]

I — Introduzzjoni

1. Permezz tad-domandi magħmula f'dawn il-kawżi magħquda, il-Qorti tal-Ġustizzja ġiet mistoqsija fuq l-interpretazzjoni tal-Artikolu 11(4) tat-Tieni Direttiva tal-Kunsill 67/228/KEE, tal-11 ta' April 1967, dwar l-armonizzazzjoni tal-leġiżlazzjoni tal-Istati Membri dwar it-taxxi fuq id-dħul mill-bejgħ - Struttura u proċeduri għall-applikazzjoni tas-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud[2] kif ukoll tal-Artikolu 17(6) tas-Sitt Direttiva.

2. Dawn id-domandi qamu f'kawżi li jinvolvu essenzjalment ċerti kategoriji ta' spejjeż tal-persuni suġġetti għall-VAT favur il-membri tal-persunal tagħhom li fir-rigward tagħhom, il-leġiżlazzjoni Olandiża, adottata qabel id-dħul fis-seħħ tas-Sitt Direttiva, teskludi parzjalment id-dritt għal tnaqqis tal-VAT tal-input.

II — Il-kuntest ġuridiku

A — *Id-dritt Komunitarju*

3. L-Artikolu 11(1) tat-Tieni Direttiva kien jipprovdi:

"Jekk l-oġġetti u s-servizzi jintużaw għall-bżonnijiet tal-impriża tagħha, il-persuna taxxabbli tista' tnaqqas mit-taxxa li hija għandha tħallas:

a) it-taxxa fuq il-valur miżjud iffatturata lilha għall-oġġetti kkunsinnati lilha u għas-servizzi pprovduti lilha;

1 — Lingwa oriġinali: il-Franċiż.

2 — ĠU 71, p. 1303. Din id-direttiva tħassret b'effett mill-1 ta' Jannar 1978 bis-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, iktar 'il quddiem is-"Sitt Direttiva").

[...] [traduzzjoni mhux uffiċjali]”

4. L-Artikolu 11(4) tat-Tieni Direttiva kien jippreċiża:

“Mis-sistema tat-tnaqqis jistgħu jiġu esklużi ċerti oġġetti u servizzi, b’mod partikolari dawk li jistgħu jkunu esklużivament jew parzjalment użati għall-bżonnijiet privati tal-persuna taxxabbli jew tal-persunal tagħha [traduzzjoni mhux uffiċjali]”

5. L-Artikolu 2 tas-Sitt Direttiva jipprovdi:

“Dawn li ġejjin għandhom ikunu soġġetti għat-taxxa fuq il-valur miżjud:

1. il-provvista ta’ oġġetti u servizzi magħmula bi ħlas fit-territorju tal-pajjiż minn persuna taxxabbli li taġixxi bħala tali;

2. l-importazzjoni ta’ oġġett”

6. L-Artikolu 6(2) tas-Sitt Direttiva huwa redatt skont kif ġej:

“Dawn li ġejjin għandhom jitqiesu bħala provvisti ta’ servizzi bi ħlas:

a) l-użu ta’ oġġetti li jifformaw 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 it-taxxa fuq il-valur miżjud fuq dawn l-oġġetti hija 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 tiegħu.

Stati Membri jistgħu jidderogaw mid-disposizzjonijiet ta’ dan il-paragrafu, iżda li [sakemm] din id-deroga ma twassalx għal distorzjoni tal-kompetizzjoni.”

7. L-Artikolu 17(2) u (6) tas-Sitt Direttiva jipprovdi:

“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 dovuta jew mħallsa fir-rigard ta’ oġġetti jew servizzi pprovduti jew li għandhom ikunu pprovduti lilu minn persuna taxxabbli oħra;

[…]

6. Qabel perjodu ta’ erba’ snin ta’ l-inqas ikunu għaddew mid-data tad-dħul fis-seħħ ta’ din id-Direttiva, il-Kunsill, jaġixxi unanimament fuq proposta mill-Kummissjoni, għandu jiddeċiedi liema nefqa m’għandiex tkun eleġġibli għal tnaqqis tat-taxxa fuq il-valur miżjud. It-taxxa fuq il-valur miżjud fl-ebda ċirkostanza m’għandha tkun imnaqqsa fuq spejjeż li mhux strettament nefqa tan-negozju, bħal dik fuq il-lussu, pjaċiri jew divertiment.

Sa kemm ir-regoli ta’ fuq jidħlu fis-seħħ, Stati Membri jistgħu iżommu l-esklużjonijiet kollha pprovduti taħt il-liġijiet nazzjonali meta din id-Direttiva tidħol fis-seħħ.”

B — *Id-dritt nazzjonali*

8. L-Artikolu 2 tal-Wet op de omzetbelasting 1968 (liġi Olandiża tal-1968 dwar it-taxxa fuq il-valur miżjud, iktar ’il quddiem il-“liġi tal-VAT”) jipprovdi:

“Mit-taxxa dovuta fuq il-provvista ta’ oġġetti u servizzi għandha titnaqqas it-taxxa dovuta fuq il-provvista ta’ oġġetti u servizzi li jingħataw lill-imprenditur, fuq l-akkwisti intrakomunitarji ta’ oġġetti li huwa jagħmel u fuq l-importazzjoni ta’ oġġetti intiżi għalih.”

9. L-Artikolu 15 tal-liġi tal-VAT jipprovdi:

“1. It-taxxa msemmija fl-Artikolu 2 li titnaqqas mill-imprenditur tikkorrispondi:

a) għat-taxxa li tkun ġiet ikkalkolata fuq fattura stabbilita skont ir-regoli fis-seħħ minn imprendituri oħra, matul il-perijodu tad-dikjarazzjoni, fir-rigward ta' provvisti ta' oġġetti u servizzi mogħtija lill-imprenditur;

[...]"

10. L-Artikolu 16(1) tal-liġi tal-VAT jipprevedi li:

"It-tnaqqis msemmi fl-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 15(1), jista' f'ċerti każijiet, jiġi eskluż kollu jew parti minnu permezz ta' digriet irjali sabiex jiġi evitat li oġġetti u servizzi marbutin ma' spejjeż ta' lussu, mal-bżonnijiet tal-persuni li mhumiex imprendituri [...] ikunu eżenti mit-taxxa kollha jew parti minnha."

11. Skont l-Artikolu 1 tal-Besluit uitsluiting aftrek omzetbelasting (1968) (digriet irjali tal-1968 dwar l-esklużjoni tat-tnaqqis tal-VAT, iktar 'il quddiem id-"digriet irjali tal-1968"), fil-verżjoni tiegħu fis-seħħ mill-1 ta' Jannar 1969 sal-31 ta' Diċembru 1979, it-tnaqqis previst fl-Artikolu 15(1) tal-liġi tal-VAT ma kienx awtorizzat fil-każijiet u sa fejn l-oġġetti u s-servizzi kienu użati bil-għan li jingħataw:

"1. [...]

a) rigali ta' negozju jew biex jingħataw rigali oħra lil persuni li, għalkemm kienu obbligati jħallsu t-taxxa fuq il-valur miżjud korrispondenti, ma jistgħux inaqqsu l-istess taxxa kollha, jew tal-inqas, parti sostanzjali minnha;

b) lill-persunal tal-imprenditur, ikel u xorb, akkomodazzjoni, ħlas b'oġġetti, il-possibbiltà li jieħdu sehem fl-attivitajiet sportivi u ta' rikreazzjoni jew mezz ta'

trasport individwali, jew bil-għan ta' xi użu privat ieħor ta' dan il-persunal.

2. 'Rigali ta' negozju' jew 'rigali oħra' ifissru l-provvisti kollha pprovduti mill-imprenditur fil-kuntest tar-relazzjonijiet ta' kummerċ tiegħu jew bħala rigal lill-oħrajn, mingħajr remunerazzjoni jew għal remunerazzjoni inqas mill-ispiża tal-akkwist jew tal-produzzjoni, jew, fil-każ ta' servizzi, għall-prezz kost tagħhom, mingħajr it-taxxa fuq il-valur miżjud."

12. L-Artikolu 2 tad-digriet irjali tal-1968 jipprevedi:

"Jekk l-imprenditur ikun ħareġ fattura għal ħlas fir-rigward ta' provvista bħal dik prevista fl-Artikolu 1[(1)](b) jew (c) u għalhekk tkun dovuta taxxa fuq il-valur miżjud, it-tnaqqis huwa awtorizzat proporzjonalment għall-ammont ta' taxxa dovut fuq dik il-provvista."

13. L-Artikolu 3 tad-digriet irjali tal-1968, fil-verżjoni tiegħu li kienet fis-seħħ sal-31 ta' Diċembru 1979, kien jipprevi:

"Jekk it-total tal-ispiża tal-akkwist jew tal-produzzjoni jew tal-prezz kost, mingħajr it-taxxa fuq il-valur miżjud, tal-provvisti kollha, kif previsti fl-Artikolu 1[(1)](b) jew (c), ipprovduti mill-imprenditur matul is-sena finanzjarja lill-istess persuna ma jaqbiżx il-250 fjorin, il-provvisti inkwistjoni jibqgħu barra mill-kamp ta' applikazzjoni ta' dan id-digriet."

14. B'effett mill-1 ta' Jannar 1980, id-digriet irjali tal-1968 ġie emendat sabiex jintroduċi sistema partikolari għall-provvista ta' ikel u xorb, filwaqt li d-dispożizzjonijiet l-oħra tal-istess digriet baqgħu l-istess.

15. Għaldaqstant, b'effett mill-1 ta' Jannar 1980, il-provvista ta' ikel u xorb ġiet eskluża mill-Artikolu 1(1)(c) tad-digriet irjali tal-1968. L-Artikolu 3 ta' dan l-istess digriet ġie nnumerat mill-ġdid bħala l-Artikolu 4 u ddaħħal Artikolu 3 ġdid, li jipprevedi li ma jistax isir tnaqqis tal-VAT fuq il-provvista ta'

ikel u xorb. L-ammont imsemmi fl-Artikolu 3 l-antik (li huwa l-Artikolu 4 l-ġdid) inbidel minn 250 fjorin għal 500 fjorin.

16. Konsegwentement, id-dispożizzjonijiet il-ġodda tad-digriet imsemmi huma redatti skont kif ġej:

"*Artikolu 3*

1. Jekk l-oġġetti u s-servizzi jintużaw mill-imprenditur biex joffri lill-persunal tiegħu ikel u xorb, u huwa joħroġ fattura għal din il-provvista ta' inqas mill-ammont definit fil-paragrafu 2, it-tnaqqis għandu jiġi eskluż sal-ammont ta' 6 % tad-differenza bejn dan l-ammont u l-ammont iffatturat.

2. L-ammont previst fil-paragrafu 1 jikkorrispondi għall-ispiża tal-akkwist tal-ikel u x-xorb, mingħajr it-taxxa fuq il-valur miżjud, miżjud b'25 %. Jekk l-imprenditur ikun ipproduċa huwa stess l-ikel u x-xorb, minflok l-ispiża tal-akkwist tal-ikel u x-xorb, għandha tittieħed inkunsiderazzjoni l-ispiża tal-akkwist tal-materja prima użata."

"*Artikolu 4*

1. Jekk it-total tal-ispiża tal-akkwist jew tal-produzzjoni jew il-prezz kost, mingħajr it-taxxa fuq il-valur miżjud, tal-provvisti kollha, kif previsti fl-Artikolu 1(1)(b) jew (c), ipprovduti mill-imprenditur matul sena finanzjarja lill-istess persuna u l-parti tad-differenza prevista fl-Artikolu 3(1), relatata mal-imsemmija persuna, ma taqbiżx il-500 fjorin, il-provvisti inkwistjoni u dik il-parti tad-differenza ċċitata qabel ma għandhomx jittieħdu inkunsiderazzjoni għall-applikazzjoni ta' dan id-digriet.

2. Għall-kalkolu tat-total previst fl-ewwel paragrafu, id-differenza msemmija fl-Artikolu 3(1) ma għandhiex tittieħed inkunsiderazzjoni jekk, għall-provvista ta' ikel u xorb lill-persunal tal-imprenditur, it-tnaqqis ikun ġie eskluż abbażi tal-Artikolu 3".

III — Il-kawżi prinċipali u d-domandi preliminari

A — *Kawża C-538/08, X Holding*

17. Matul il-perijodu bejn l-1 ta' Jannar 1997 u l-31 ta' Diċembru 1999, X Holding xtrat 34 vettura għall-passiġġieri mingħand l-aġenti tal-karozzi. Hija żammet il-vetturi għal perijodu limitat biex imbagħad reġgħet bigħethom.

18. X Holding naqqset il-VAT kollha li ġiet iffatturata lilha meta akkwistat il-vetturi. Hija naqqset il-VAT fuq kull vettura permezz ta' dikjarazzjoni.

19. Fl-10 ta' Lulju 2001, infetħet investigazzjoni fuq id-dikjarazzjonijiet tal-VAT ippreżentati minn X Holding matul is-snin inkwistjoni. F'rapport tat-13 ta' Novembru 2002, l-ispettorat tal-finanzi kkonkluda li l-parti l-kbira tal-vetturi akkwistati ma kinux ġew użati għall-bżonnijiet tal-impriża u li X Holding kienet għalhekk żbaljata meta talbet id-dritt għal tnaqqis tal-VAT tal-input imħallsa. Konsegwentement, inħarġet stima addizzjonali tal-VAT li tammonta għal NLG 887 852 (EUR 402 889).

20. X Holding ressqet ilment kontra din id-deċiżjoni. Fil-kuntest tal-eżami mill-ġdid li sar f'dan ir-rigward, l-ispettorat tal-finanzi kkunsidra li erba' mill-34 vettura kienu ġew akkwistati u użati fil-kuntest tal-impriża għal għanijiet professjonali biss. F'dawn iċ-ċirkustanzi, it-tnaqqis tal-VAT tal-input imħallsa fir-rigward tal-akkwist ta' dawn l-erba' vetturi ġie aċċettat. Għaldaqstant, l-istima addizzjonali tal-VAT imħallsa tnaqqset, fejn allura l-ammont ta' VAT dovuta kien ta' NLG 856 605 (EUR 388 710).

21. X Holding appellat kontra din id-deċiżjoni quddiem il-Gerechtshof Amsterdam. Din il-qorti ddeċidiet li t-30 vettura li kienu s-suġġett ta' stima addizzjonali tal-VAT kienu ġew użati għal għanijiet kemm professjonali kif ukoll privati. Għaldaqstant, il-Gerechtshof żammet l-imsemmija stima addizzjonali tal-VAT.

22. Il-Hoge Raad der Nederlanden, adita bl-appell fuq punt ta' liġi mis-sentenza

tal-Gerechtshof, irrilevat li l-Artikolu 11(4) tat-Tieni Direttiva kien jippermetti lill-Istati Membri li jeskludu mis-sistema tat-tnaqqis ċerti oġġetti u servizzi, b'mod partikolari dawk li jistgħu jiġu użati esklużivament jew parzjalment għall-bżonnijiet privati tal-persuna taxxabbli jew dawk tal-persunal tagħha. Din id-dispożizzjoni kienet tawtorizza, għaldaqstant, lill-Istati Membri biex jeskludu mill-istess sistema ċerti kategoriji ta' karozzi, iżda ma kinitx tippermettilhom li jeskludu minn dik is-sistema dawn l-oġġetti kollha meta dawn jintużaw għall-bżonnijiet privati tal-persuna taxxabbli. Fil-fatt, il-fakultà mogħtija kienet tirrigwarda biss l-esklużjonijiet għall-kategoriji ta' spejjeż definiti b'riferiment għan-natura tal-oġġett jew tas-servizz u mhux b'riferiment għal kif jiġu applikati jew għall-modi ta' kif dan isir.

23. Il-Hoge Raad osservat ukoll li l-limitazzjoni fuq it-tnaqqis stabbilita fl-Artikolu 1(1)(c) tad-digriet irjali tal-1968, tikkonċerna wkoll l-oġġetti u s-servizzi użati għal finijiet privati oħra ta' dan il-persunal u għall-ħlasijiet ta' paga in natura. Din il-limitazzjoni ma hijiex suffiċjentement preċiża fit-totalità tagħha u hija wiesgħa ħafna, inkwantu s-sistema tikkonċerna l-oġġetti kollha użati għal finijiet privati. Madankollu, l-imsemmija dispożizzjoni tiddefinixxi b'mod iktar speċifiku ċerti kategoriji ta' oġġetti u servizzi. Dan japplika b'mod partikolari għall-oġġetti u s-servizzi użati biex jiġi offrut mezz ta' trasport individwali. L-analiżi tal-ġenesi tad-dispożizzjoni turi li l-leġiżlatur nazzjonali kien ikkontempla kemm l-oġġetti u s-servizzi użati biex jiġi offrut mezz ta' trasport individwali, kif ukoll l-għoti ta' karozza minn persuna taxxabbli biex tintuża minn membru tal-persunal tagħha.

24. Għaldaqstant, il-Hoge Raad issospendiet il-proċeduri u għamlet lill-Qorti tal-Ġustizzja d-domandi preliminari li ġejjin:

"1) L-Artikolu 11(4) tat-Tieni Direttiva u l-Artikolu 17(6) tas-Sitt Direttiva għandhom jiġu interpretati fis-sens li Stat Membru, li xtaq jeżerċita l-fakultà [possibbiltà] offruta minn dawn l-artikoli li jeskludi (u jibqa' jeskludi) mit-tnaqqis il-kategoriji ta' spejjeż li jirrispondu għall-espressjoni 'jiġi offrut mezz ta' transport individwali', ikun issodisfa l-kundizzjoni meħtieġa li jistabbilixxi kategorija ta' beni u servizzi suffiċjentement iddefiniti?

2) Jekk ir-risposta għall-ewwel domanda hija affermattiva, l-Artikolu 6(2) u l-Artikolu 17(2) u (6) tas-Sitt Direttiva jippermettu li dispożizzjoni legali nazzjonali bħal dik inkwistjoni, adottata qabel id-dħul fis-seħħ ta' din id-direttiva, tipprovdi li persuna taxxabbli ma tistax tnaqqas il-VAT kollha mħallsa

fil-mument tal-akkwist ta' ċerti beni u servizzi li huma utilizzati parzjalment għal għanijiet professjonali u parzjalment għal għanijiet personali, iżda tista' biss tnaqqasha proporzjonalment mill-VAT imputabbli għall-użu għal għanijiet professjonali?"

B — *Kawża C-33/09, Oracle Nederland*

25. Oracle hija fornitur, fuq livell dinji, ta' prodotti ta' databases għall-impriżi.

26. Fix-xahar ta' Mejju 2005, Oracle pprovdiet ikel u xorb, bi ħlas, lill-persunal tagħha li għalihom l-impriża niżżlet l-ammont ta' VAT tal-input bħala EUR 3 977 fid-dikjarazzjoni fiskali tagħha. Matul l-istess perijodu, Oracle akkwistat is-servizzi ta' preżentatur tad-diski għal festin tal-persunal tagħha u wettqet eżerċizzju ta' tiftix ta' akkomodazzjoni għal wieħed mill-impjegati tagħha, fejn l-ammont ta' VAT imħallsa għal dawn l-ispejjeż kienu EUR 850 u EUR 380 rispettivament. Fl-aħħar nett, Oracle offriet ukoll, bħala rigal ta' negozju, abbonament għall-golf lil terzi li ma jiffurmawx parti mill-impriża, li għalih il-kumpannija indikat l-ammont ta' EUR 256 bħala VAT fid-dikjarazzjoni fiskali tax-xahar ta' Mejju 2005.

27. Il-kawża bejn Oracle u l-Inspecteur van de Belastingdienst Utrecht-Gooi tirrigwarda l-VAT tal-input dovuta fuq l-ispejjeż elenkati fil-punt preċedenti, fejn dan tal-aħħar iqis li, skont id-dispożizzjonijiet tal-liġi tal-VAT u tad-digriet irjali tal-1968, it-tnaqqis tal-VAT tal-input imħallsa kellu jiġi eskluż fir-rigward tal-kategoriji ta' spejjeż li jinsabu ċċitati hemmhekk.

28. Din l-evalwazzjoni ġiet ikkontestata minn Oracle quddiem ir-rechtbank d"Haarlem, li laqgħat parzjalment ir-rikors f'dak li jikkonċerna l-ispejjeż marbutin mal-abbonament tal-golf, fejn ir-"rigali ta' negozju "jikkostitwixxu kategorija mhix suffiċjentement definita biex tkun tali li ġġib magħha limitazzjonijiet fuq id-dritt għal tnaqqis. Ir-rechtbank d'Haarlem ċaħdet il-bqija tar-rikors.

29. Kemm Oracle kif ukoll l-awtorità fiskali Olandiża appellaw kontra d-deċiżjoni tar-rechtbank d'Haarlem.

30. F'dan ir-rigward, Oracle b'mod partikolari sostniet li d-dispożizzjonijiet relevanti tal-leġiżlazzjoni Olandiża, li jeskludu jew jirrestrinġu d-dritt għal tnaqqis tal-VAT fuq l-oġġetti u s-servizzi inkwistjoni, mhumiex konformi mal-Artikoli 11(4) tat-Tieni Direttiva u 6(2) u (6) tas-Sitt Direttiva. Min-naħa tagħha, l-awtorità fiskali Olandiża sostniet li l-esklużjoni tad-dritt għal tnaqqis tal-VAT tal-input imħallsa hija bbażata fuq dispożizzjoni nazzjonali introdotta qabel id-dħul fis-seħħ tas-Sitt Direttiva iżda li għadha tapplika, skont il-fakultà mogħtija lill-Istati Membri bl-Artikolu 17(6) tas-Sitt Direttiva.

31. F'dawn iċ-ċirkustanzi, il-Gerechtshof te Amsterdam issospendiet il-proċeduri u għamlet lill-Qorti tal-Ġustizzja d-domandi preliminari li ġejjin:

"1) L-Artikolu 11(4) tat-Tieni Direttiva u l-Artikolu 17(6) tas-Sitt Direttiva għandhom jiġu interpretati fis-sens li Stat Membru, li xtaq jeżerċita l-possibbiltà offruta minn dawn l-artikoli li jeskludi (u jibqa' jeskludi) mit-tnaqqis il-kategoriji ta' spejjeż li jidħlu fl-espressjoni:

— "rigali ta' negozju jew rigali oħra offruti lil persuni li ma jistgħux jibbenefikaw mit-tnaqqis totali jew tal-biċċa l-kbira mit-taxxa li ġiet jew ser tiġi fatturata lilhom";

— "provvista ta' akkomodazzjoni għall-persunal tal-imprenditur",

— "offerta ta' attivitajiet ta' rikreazzjoni għall-persunal tal-imprenditur";

— "provvista ta' ikel u xorb lill-persunal tal-imprenditur";

ikun issodisfa l-kundizzjoni meħtieġa li jistabbilixxi kategorija ta' beni u servizzi suffiċjentement iddefiniti?

2) Jekk ir-risposta għall-ewwel domanda hija affermattiva għal dawn il-kategoriji, l-Artikolu 6(2) u l-Artikolu 17(2) u (6) tas-Sitt Direttiva jippermettu li dispożizzjoni legali nazzjonali bħal dik inkwistjoni, adottata qabel id-dħul fis-seħħ ta' din id-direttiva, tipprovdi li persuna taxxabbli ma tistax tnaqqas

it-taxxa kollha mħallsa fil-mument tal-akkwist ta' ċerti beni u servizzi peress li kumpens suġġett għat-taxxa jkun ġie ffatturat għalihom, iżda tista' biss tnaqqasha proporzjonalment mit-taxxa imputabbli għal din il-prestazzjoni?

3) Jekk il-kundizzjoni imposta fuq il-leġiżlatur li jindika oġġetti u servizzi suffiċjentement definiti hija sodisfatta għall-"provvista ta' ikel u xorb [...]", l-Artikolu 17(6) tas-Sitt Direttiva jipprojbixxilu li mal-esklużjoni tat-tnaqqis issir emenda intiża, fil-prinċipju, li tirrestrinġi l-portata, iżda li għaliha ma jistax jiġi eskluż li, f'każ individwali u għal sena finanzjarja speċifika, hija twessa' l-portata tal-imsemmija esklużjoni minħabba n-natura fissa tas-sistema emendata?"

IV — Il-proċedura quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja

32. Skont l-Artikolu 23 tal-Istatut tal-Qorti tal-Ġustizzja tal-Unjoni Ewropea, il-Gvern Elleniku u l-Gvern Olandiż kif ukoll il-Kummissjoni tal-Komunitajiet Ewropej ippreżentaw l-osservazzjonijiet bil-mitkub tagħhom fil-Kawżi C-538/08 u C-33/09. Ir-rikorrenti fil-Kawża prinċipali C-33/09 ippreżentat ukoll osservazzjonijiet bil-mitkub fl-imsemmija kawża.

33. B'digriet tal-president tal-Qorti tal-Ġustizzja, tas-17 ta' Ġunju 2009, il-Kawżi C-538/08 u C-33/09 ingħaqdu għall-finijiet tal-proċedura orali u tas-sentenza.

34. Ir-rikorrenti fil-Kawża prinċipali C-33/09, il-Gvern Elleniku u l-Gvern Olandiż kif ukoll il-Kummissjoni nstemgħu waqt is-seduta li nżammet fit-3 ta' Diċembru 2009.

V — Kunsiderazzjonijiet

35. Peress li l-ewwel żewġ domandi magħmula fil-Kawża C-33/09 mhumiex differenti, fid-dikjarazzjoni tagħhom, minn dawk magħmula fil-Kawża C-538/08 ħlief minħabba d-differenza bejn l-oġġetti u s-servizzi inkwistjoni fil-kawżi prinċipali, jidhirli li għandhom jiġu eżaminati flimkien. Hija biss it-tielet domanda magħmula

fil-Kawża C-33/09 li teħtieġ li tiġi ttrattata separatament.

A — *Fuq l-ewwel domandi magħmula fiż-żewġ kawżi*

36. Bl-ewwel domandi tagħhom, il-qrati tarrinviju jixtiequ jkunu jafu jekk l-Artikolu 11(4) tat-Tieni Direttiva u t-tieni subparagrafu tal-Artikolu 17(6) tas-Sitt Direttiva għandhomx jiġu interpretati b'mod li jippermettu lil Stat Membru jeskludi mid-dritt għal tnaqqis tal-VAT tal-input imħallsa, diversi kategoriji ta' oġġetti jew servizzi elenkati fil-leġiżlazzjoni nazzjonali tiegħu, applikabbli qabel id-dħul fis-seħħ tas-Sitt Direttiva, u dan fid-dawl tad-diċitura tal-kategoriji msemmija.

37. Għandu l-ewwel nett jiġi mfakkar li l-prinċipju tad-dritt għal tnaqqis tal-VAT, kif imsemmi b'mod espliċitu u ppreċiżat fl-Artikolu 17(2) tas-Sitt Direttiva, mandankollu jittaffa mid-dispożizzjoni derogatorja li tinsab fit-tieni subparagrafu tal-Artikolu 17(6) tas-Sitt Direttiva. Bis-saħħa ta' din id-dispożizzjoni, l-Istati Membri huma fil-fatt awtorizzati li jżommu l-leġiżlazzjoni eżistenti tagħhom dwar l-esklużjoni tad-dritt għal tnaqqis tal-VAT, fid-data li fiha l-imsemmija direttiva tidħol fis-seħħ, sakemm il-Kunsill jadotta d-dispożizzjonijiet previsti f'dan l-Artikolu [3].

38. Madankollu, peress li l-ebda proposta ppreżentata mill-Kummissjoni lill-Kunsill bis-saħħa tal-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 17(6) tas-Sitt Direttiva ma ġiet adottata minn dan tal-aħħar, l-Istati Membri jistgħu jżommu l-leġiżlazzjoni tagħhom dwar l-esklużjoni tad-dritt għal tnaqqis tal-VAT sakemm il-leġiżlatur Komunitarju jistabbilixxi sistema Komunitarja tal-esklużjonijiet u b'hekk iwettaq l-armonizzazzjoni progressiva tal-leġiżlazzjonijiet nazzjonali fil-qasam tal-VAT. Għalhekk, sal-lum id-dritt Komunitarju ma jinkludi l-ebda dispożizzjoni li telenka l-ispejjeż esklużi mid-dritt għal tnaqqis tal-VAT [4].

39. Fi kliem ieħor, it-tieni subparagrafu tal-Artikolu 17(6) tas-Sitt Direttiva fih klawżola 'standstill' li tipprevedi li jinżammu l-esklużjonijiet nazzjonali tad-dritt għal

3 — Ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tat-8 ta' Jannar 2002, Metropol u Stadler (C-409/99, Ġabra p. I-81, punti 43 u 44); tal-11 ta' Diċembru 2008, Danfoss u AstraZeneca (C-371/07, Ġabra p. I-9549, punti 27 u 28) kif ukoll tat-23 ta' April 2009, PARAT Automotive Cabrio (C-74/08, Ġabra p. I-3459, punti 17 u 21) u Puffer (C-460/07, Ġabra p. I-3251, punt 83).

4 — Ara, b'mod partikolari, is-sentenzi tal-14 ta' Ġunju 2001, Il-Kummissjoni vs Franza (C-345/99, Ġabra p. I-4493, punt 20) u Danfoss u AstraZeneca, iċċitata iktar 'il fuq (punt 29).

tnaqqis tal-VAT li kienu applikabbli qabel id-dħul fis-seħħ tas-Sitt Direttiva [5].

40. Madankollu, kif ippreċiżat ukoll il-Qorti tal-Ġustizzja, l-Artikolu 17(6) tas-Sitt Direttiva jippreżupponi li l-esklużjonijiet li l-Istati Membri jistgħu jżommu bis-saħħa ta' din id-dispożizzjoni kienu legali skont it-Tieni Direttiva, li kienet teżisti qabel is-Sitt Direttiva [6].

41. F'dan il-każ, għalkemm l-Artikolu 11(1) tat-Tieni Direttiva kien jipprevedi d-dritt għal tnaqqis, il-paragrafu 4 tiegħu kien jippermetti lill-Istati Membri li jeskludu mis-sistema tat-tnaqqis ċerti oġġetti u ċerti servizzi, b'mod partikolari dawk li jistgħu jintużaw esklużivament jew parzjalment għall-bżonnijiet privati tal-persuna taxxabbli jew tal-persunal tagħha [7].

42. Huwa f'dan il-kuntest li l-qrati tar-rinviju jistaqsu jekk il-leġiżlazzjoni Olandiża li kienet teżisti qabel id-dħul fis-seħħ tas-Sitt Direttiva (jiġifieri, qabel l-1 ta' Jannar 1978) tiddefinixxix b'mod suffiċjentement preċiż ċerti oġġetti jew ċerti servizzi li fir-rigward tagħhom hija teskludi d-dritt għal tnaqqis tal-VAT fuq l-ispejjeż.

43. Għalkemm fil-prinċipju ma huwiex l-obbligu tal-Qorti tal-Ġustizzja, fil-kuntest tar-rinviju preliminari, li tinterpreta l-leġiżlazzjoni nazzjonali sabiex tistabbilixxi jekk, fil-mument tad-dħul fis-seħħ tas-Sitt Direttiva, il-kontenut tagħha kienx kompatibbli mal-imsemmija direttiva u mat-Tieni Direttiva, il-Qorti tal-Ġustizzja tista', fi spirtu ta' kooperazzjoni mal-qrati nazzjonali, tipprovdi lill-qorti tar-rinviju l-indikazzjonijiet kollha li tqis li huma neċessarji sabiex din tingħata risposta utli [8].

44. F'dan il-każ, għandu jiġi ppreċiżat x'irid jinftiehem b'*ċerti* oġġetti u *ċerti* servizzi, fis-sens tal-Artikolu 11(4) tat-Tieni Direttiva u tal-ġurisprudenza.

45. F'dan ir-rigward, fis-sentenza Royscot, iċċitata iktar 'il fuq, il-Qorti tal-Ġustizzja

5 — Ara, b'mod partikolari, f'dan is-sens, is-sentenzi Danfoss u AstraZeneca, iċċitata iktar 'il fuq (punt 30) u tat-22 ta' Diċembru 2008, Magoora (C-414/07, Ġabra p. I-10921, punt 35).

6 — Ara s-sentenza tal-5 ta' Ottubru 1999, Royscot *et* (C-305/97, Ġabra p. I-6671, punt 21).

7 — Ara, f'dan is-sens, is-sentenzi ċċitati iktar 'il fuq, Royscot (punt 22) u PARAT Automotive Cabrio (punt 29).

8 — Ara, f'dan is-sens, is-sentenza Magoora, iċċitata iktar 'il fuq (punti 32 u 33).

aċċettat li r-Renju Unit ġustament kien juża l-awtorizzazzjoni li toħroġ mill-Artikolu 11(4) tat-Tieni Direttiva filwaqt li jeskludi mid-dritt għal tnaqqis ċerti oġġetti bħalma huma l-karozzi, anki jekk l-ispejjeż inkwistjoni kienu ta' natura strettament professjonali [9].

46. Il-Qorti tal-Ġustizzja evalwat b'hekk in-natura tal-oġġetti (jew tas-servizzi) għall-finijiet tal-identifikazzjoni tal-ispejjeż li jaqgħu taħt l-esklużjoni mid-dritt għal tnaqqis previst fl-Artikolu 11(4) tat-Tieni Direttiva, billi eskludiet f'din il-verifika l-kriterju ta' kif jiġu użati l-imsemmija oġġetti (jew is-servizzi), jiġifieri skont jekk jistgħux jintużaw għal għan professjonali u/jew privat.

47. Fuq kollox, hija din l-interpretazzjoni tas-sentenza Royscot, iċċitata iktar 'il fuq, li l-Qorti tal-Ġustizzja adottat fis-sentenza Uudenkaupungin kaupunki [10]. Fil-fatt, f'din l-aħħar sentenza, il-Qorti tal-Ġustizzja ddeduċiet mill-punti 21 sa 25 tas-sentenza Royscot, iċċitata iktar 'il fuq, — li nfakkar li kienet tirrigwarda l-interpretazzjoni tal-Artikolu 11(4) tat-Tieni Direttiva — li l-analiżi tal-ġenesi tal-Artikolu 17(6) tas-Sitt Direttiva turi li fakultà mogħtija lill-Istati Membri bit-tieni subparagrafu ta' din id-dispożizzjoni ma tapplikax ħlief 'għaż-żamma ta' esklużjonijiet tat-tnaqqis f'dak li jikkonċerna l-kategoriji ta' spejjeż b'riferenza *għan-natura ta' l-oġġett jew tas-servizz akkwistat* u mhux b'riferenza għall-applikazzjoni magħmula jew għall-modi ta' din l-applikazzjoni' [11].

48. Il-kwistjoni dwar jekk dan il-kriterju li jiddefinixxi l-oġġetti jew is-servizzi inkwistjoni b'riferiment għan-natura tagħhom jeskludix kriterji oħra tqajmet fl-osservazzjonijiet bil-mitkub tal-Kummissjoni kif ukoll, waqt is-seduta, mill-Gvern Olandiż u l-Gvern Grieg. Fil-fatt, dawn il-partijiet indikaw li, fil-punt 28 tas-sentenza PARAT Automotive Cabrio, iċċitata iktar 'il fuq, il-Qorti tal-Ġustizzja rrikonoxxiet li l-esklużjoni tad-dritt għal tnaqqis tal-VAT tista' tkun iġġustifikata b'riferiment għall-iskop, jiġifieri l-għan tal-oġġetti jew tas-servizzi kkonċernati, konstatazzjoni li tikkostitwixxi żvilupp mill-ġurisprudenza Uudenkaupungin kaupunki, iċċitata iktar 'il fuq. Skont dawn il-partijiet, il-konsegwenza fil-Kawża C-33/09 mill-kontribuzzjoni tas-sentenza PARAT Automotive Cabrio, iċċitata iktar 'il fuq, hija li l-esklużjoni tad-dritt għal tnaqqis tal-VAT prevista għall-kategorija tar-rigali ta' negozju, imsemmija mil-leġiżlazzjoni Olandiża, tkun tista' tiġi ġġustifikata.

49. Min-naħa tiegħi, jidhirli li l-Kummissjoni kif ukoll il-Gvern Olandiż u l-Gvern Grieg

9 — Ara s-sentenza Royscot, iċċitata iktar 'il fuq (punti 23 u 25). Ara wkoll is-sentenza tal-14 ta' Lulju 2005, Charles u Charles-Tijmens (C-434/03, Ġabra p. I-7037, punt 34).

10 — Sentenza tat-30 ta' Marzu 2006 (C-184/04, Ġabra p. I-3039).

11 — *Idem* (punt 49) (il-korsiv miżjud minni).

jippruvaw jisiltu mill-punt 28 tas-sentenza PARAT Automotive Cabrio, iċċitata iktar 'il fuq, konsegwenzi li jeċċedu l-kontenut reali tal-imsemmija sentenza. Fil-fatt, għarraġunijiet imsemmija iktar 'il quddiem, jiena nqis li din is-sentenza ma tistax tiġi interpretata fis-sens allegat mill-Kummissjoni u mill-Gvern Olandiż u l-Gvern Grieg f'dawn il-kawżi.

50. Infakkar li, fil-punt 28 tas-sentenza PARAT Automotive Cabrio, iċċitata iktar 'il fuq, il-Qorti tal-Ġustizzja, adita minn domanda dwar l-interpretazzjoni tat-tieni subparagrafu tal-Artikolu 17(6) tas-Sitt Direttiva, indikat li din id-dispożizzjoni 'ma tistax titqies li tawtorizza Stat Membru li jżomm restrizzjoni tad-dritt għal tnaqqis tal-VAT li tista' tapplika b'mod ġenerali għal kwalunkwe spiża marbuta max-xiri ta' beni, indipendentement min-natura *jew l-iskop tagħhom*' [12].

51. Mill-aspett tad-diċitura tagħha, jien irrilevajt diġà li, għall-kuntrarju ta' dak li ssostni l-Kummissjoni fl-osservazzjonijiet bil-miktub tagħha iżda bħalma hija ammettiet fis-seduta wara domanda preċiża f'dan ir-rigward min-naħa tal-Qorti tal-Ġustizzja, l-espressjoni 'l-iskop tagħhom' ma tirreferix għall-'oġġett' imma għall-ispiża marbuta max-xiri ta' oġġett. Dan jirriżulta mill-qari tal-verżjoni tas-sentenza fil-lingwa tal-proċedura, kif ukoll, pereżempju, fil-lingwa Franċiża u Taljana [13]. Din l-interpretazzjoni hija valida wkoll fid-dawl tal-punt 27 tas-sentenza PARAT Automotive Cabrio, iċċitata iktar 'il fuq, fejn hemm riferiment għal-lista ta' spejjeż elenkati fl-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 17(6) tas-Sitt Direttiva u li, skont din id-dispożizzjoni, għandhom fi kwalunkwe każ jiġu eskluži mid-dritt għal tnaqqis tal-VAT tal-input imħallsa, jiġifieri, b'mod partikolari, l-ispejjeż fuq il-lussu, fuq id-divertiment jew fuq ir-rappreżentazzjoni. Fil-fatt, dawn l-aħħar żewġ tipi ta' spejjeż huma definiti b'mod ċar bl-iskop tagħhom. Għaldaqstant, dan jispjega r-riferiment għall-iskop tal-ispiża li hemm fil-punt 28 tal-istess sentenza.

52. Indipendentement minn din il-preċiżazzjoni u b'mod iktar fundamentali, huma l-kuntest li fih sar il-punt 28 tas-sentenza PARAT Automotive Cabrio, iċċitata iktar 'il fuq, u r-relazzjonijiet li għandhom l-Artikolu 17(6) tas-Sitt Direttiva u l-Artikolu 11(4) tat-Tieni Direttiva li jwassluni biex naħseb li l-fatt li ġiet miżjuda l-espressjoni 'l-iskop tagħhom' ma jistax jiġi interpretat bħala manifestazzjoni tal-volontà tal-Qorti tal-Ġustizzja biex flimkien mal-kriterju tad-definizzjoni ta' ċerti oġġetti u ċerti servizzi, previsti fl-Artikolu 11(4) tat-Tieni Direttiva, b'riferiment għan-natura tagħhom, iżżid kriterju bbażat fuq l-iskop (fis-sens ta' għan) tal-oġġetti jew tas-servizzi, jekk mhux ukoll spejjeż marbutin mal-akkwist tal-beni jew tas-servizzi.

12 — Il-korsiv miżjud minni.

13 — Il-verżjoni Taljana hija partikolarment ċara f'dan ir-rigward: '[…] a qualunque spesa legata all'acquisto di beni, indipendentemente dalla sua natura o dal suo oggetto'.

53. Fil-fatt, l-ewwel nett, għandu jiġi mfakkar li, fis-sentenza PARAT Automotive Cabrio, iċċitata iktar 'il fuq, il-Qorti tal-Ġustizzja kellha b'mod partikolari quddiemha l-kwistjoni dwar jekk miżura nazzjonali, ta' natura ġenerali, adottata qabel l-adeżjoni tar-Repubblika tal-Ungerija mal-Unjoni Ewropea u li kienet teskludi d-dritt għal tnaqqis sħiħ tal-VAT tal-input imħallsa li tirrigwarda kull akkwist ta' oġġetti ssussidjati minn fondi pubbliċi, kinitx kompatibbli mal-Artikolu 17 tas-Sitt Direttiva. F'dan il-każ, fid-dawl tan-natura ġenerali tal-miżura nazzjonali, li kienet tirrigwarda t-tipi kollha ta' oġġetti, ma qamitx, loġikament, il-kwistjoni dwar, bħal fil-każ tal-kawżi prinċipali, jekk il-kategorija ta' oġġetti jew servizzi prevista fil-leġiżlazzjoni nazzjonali kinitx suffiċjentement definita.

54. Sussegwentement, għandu jiġi ppreċiżat li l-punt 28 tas-sentenza PARAT Automotive Cabrio, iċċitata iktar 'il fuq, jinterpreta biss it-tieni subparagrafu tal-Artikolu 17(6) tas-Sitt Direttiva filwaqt li jħalli intatta l-kwistjoni dwar l-interpretazzjoni tal-espressjoni 'ċerti oġġetti jew ċerti servizzi' fis-sens tal-Artikolu 11(4) tat-Tieni Direttiva.

55. Din l-evalwazzjoni hija kkonfermata, fil-fehma tiegħi, mill-punt 29 tal-istess sentenza, fejn jitfakkar li storikament '[]l-leġiżlatur Komunitarju [...] awtorizza[] biss l-esklużjoni ta' ċerti beni jew servizzi mis-sistema ta' tnaqqis, u mhux tal-esklużjonijiet ġenerali ta' din is-sistema'.

56. Fil-fatt, kif diġà enfasizzajt fil-punti 40 u 41 ta' dawn il-konklużjonijiet, leġiżlazzjoni nazzjonali, bħal dik inkwistjoni fil-kawżi prinċipali, li tipprevedi l-esklużjoni tad-dritt għal tnaqqis tal-VAT u li ġiet adottata qabel is-Sitt Direttiva, għandha, biex tkun awtorizzata, mhux biss taqa' taħt it-tieni subparagrafu tal-Artikolu 17(6) tagħha, iżda għandha tkun ukoll kompatibbli mat-Tieni Direttiva, b'mod partikolari mal-Artikolu 11(4) tagħha, applikabbli fil-mument tal-adozzjoni tal-imsemmija leġiżlazzjoni.

57. Minn dan isegwi, fil-fehma tiegħi, li l-punti 28 u 29 tas-sentenza PARAT Automotive Cabrio, iċċitata iktar 'il fuq, ifissru sempliċiment li, għalkemm it-tieni subparagrafu tal-Artikolu 17(6) tas-Sitt Direttiva jawtorizza lill-Istati Membri biex jeskludu mid-dritt għal tnaqqis tal-VAT tal-input imħallsa, spejjeż hekk iddefiniti minħabba n-natura jew l-iskop tagħhom, huma ma jistgħux jiġu eżentati mill-obbligu, li joħroġ direttament jew indirettament mill-Artikolu 11(4) tat-Tieni Direttiva, li jippreċiżaw b'mod suffiċjenti n-natura

tal-oġġetti jew tas-servizzi kkonċernati minn dawn l-ispejjeż, taħt piena li tkun qiegħda tiġi estiża żżejjed il-portata ta' dispożizzjoni li tidderoga mis-sistema tad-dritt għal tnaqqis [14].

58. Għaldaqstant, u skont il-ġurisprudenza Uudenkaupungin kaupunki, huwa neċessarju li fil-kawżi prinċipali jiġi vverifikat jekk il-kategoriji ta' spejjeż esklużi mit-tnaqqis tal-VAT tal-input imħallsa permezz tal-leġiżlazzjoni inkwistjoni, ġewx iddefiniti b'mod suffiċjentement preċiż, jiġifieri jekk dawn ġewx identifikati b'riferiment għan-natura tal-oġġetti jew tas-servizzi akkwistati.

59. B'mod ġenerali, nirrileva li d-digriet irjali tal-1968, apparti l-kategoriji speċifiċi li huwa jeskludi mid-dritt għal tnaqqis, jikkontempla wkoll oġġetti u servizzi użati bil-għan ta' kwalunkwe użu privat tal-persunal tal-impriża. Miktuba b'dan il-mod, tali esklużjoni tidher li hija bbażata fuq l-użu privat tal-oġġetti jew servizzi iktar milli fuq in-natura tagħhom u, b'dan il-mod, ma tissodisfax ir-rekwiżiti tal-Artikolu 11(4) tat-Tieni Direttiva, kif interpretat mill-Qorti tal-Ġustizzja.

60. Madankollu, kif irrimarka l-Gvern Grieg fl-osservazzjonijiet bil-mitkub tiegħu, il-kawżi prinċipali ma jirrigwardawx oġġetti jew servizzi li jaqgħu taħt din il-kategorija ġenerika, iżda oġġetti jew servizzi użati mill-persuna taxxabbli għall-bżonnijiet iktar definiti tal-persunal tagħha liema oġġetti jew servizz jinsabu ppreċiżati fil-kategoriji l-oħra elenkati fid-digriet irjali tal-1968.

61. Għandha tiġi eżaminata għalhekk in-natura suffiċjentement preċiża ta' dawn il-kategoriji fid-dawl tar-rekwiżiti tal-Artikolu 11(4) tat-Tieni Direttiva.

62. Fir-rigward tal-Kawża C-538/08, il-kategorija inkwistjoni hija dik li tinsab fl-Artikolu 1(1)(c) tad-digriet irjali tal-1968 li jikkonċerna l-oġġetti jew is-servizzi użati mill-prinċipal bil-għan li jipprovdi 'mezz ta' trasport individwali' lill-persunal tiegħu.

14 — Għall-Istati Membri fundaturi tal-Komunità Ewropea u għal dawk li aderew qabel l-1 ta' Jannar 1978, li adottaw il-leġiżlazzjoni tagħhom li twassal għall-esklużjoni mid-dritt għal tnaqqis tal-VAT meta t-Tieni Direttiva kienet diġà fis-seħħ, l-Artikolu 11(4) ta' din l-istess direttiva jibqa' dejjem direttament rilevanti. Min-naħa l-oħra, għall-Istati Membri li aderew wara li tħassret it-Tieni Direttiva permezz tas-Sitt Direttiva, l-applikazzjoni tal-kriterju 'ċerti oġġetti jew ċerti servizzi' hija biss indiretta jew, fi kliem ieħor, inkorporata fil-kundizzjonijiet li fihom japplika l-Artikolu 17(6) tas-Sitt Direttiva.

63. Skont il-qorti tar-rinviju, l-analiżi talġenesi ta' din id-dispożizzjoni turi biċ-ċar li l-leġiżlatur nazzjonali xtaq jinkludi kemm l-oġġetti u s-servizzi użati biex jiġi offrut mezz ta' trasport individwali, kif ukoll il-provvista ta' vettura minn persuna taxxabbli lil membru tal-persunal tagħha

64. Jista' jiġi rrilevat li hemm żewġ raġunijiet għaliex din il-kategorija hija iktar wiesgħa minn dik li ġiet eżaminata mill-Qorti tal-Ġustizzja fil-kawża li wasslet għas-sentenza Royscot, iċċitata iktar 'il fuq, fejn ġie deċiż li l-esklużjoni tad-dritt għal tnaqqis tal-VAT dovuta fuq l-akkwist ta' karozzi hija kompatibbli mal-Artikolu 17(6) tas-Sitt Direttiva. Fil-fatt, minn naħa, il-kategorija prevista fl-Artikolu 1(1)(c) tad-digriet irjali tal-1968 tinkludi l-oġġetti jew is-servizzi użati biex jiġi pprovdut mezz ta' trasport individwali. Min-naħa l-oħra, din il-kategorija ma hijiex limitata għall-karozzi għall-passiġieri, iżda tista' tinkludi wkoll, kif osservat il-qorti tar-rinviju, il-provvista ta' vettura għal trasport tal-membri tal-persunal tal-persuna taxxabbli mir-residenza tagħhom għal fuq il-post tax-xogħol.

65. Bl-istess mod, dan ma jfissirx li l-kategorija inkwistjoni hija ddefinita b'mod ġenerali wisq.

66. Fl-ewwel lok, ma tantx hemm dubji li din il-kategorija tista' twassal biex jiġu esklużi l-oġġetti jew servizzi kollha jew kważi kollha mid-dritt għal tnaqqis u biex tbattal mis-sustanza tagħha s-sistema ġenerali prevista fl-Artikolu 17(2) tas-Sitt Direttiva. [15].

67. Fit-tieni lok, bil-fatt li ġiet inkluża l-provvista stess ta' mezz ta' trasport individwali lill-membri tal-persunal tal-persuna taxxabbli, l-imsemmija kategorija tikkostitwixxi indubbjament identifikazzjoni suffiċjentement preċiża tal-oġġetti kkonċernati bl-ispejjeż ikkontestati fil-kawża prinċipali, li, għandu jiġi mfakkar, tikkonċerna l-esklużjoni tad-dritt għal tnaqqis tal-VAT imħallsa waqt ix-xiri tal-vetturi mill-persuna taxxabbli, applikati, parzjalment, għall-użu privat tal-membri tal-persunal tagħha

68. Fir-rigward tal-kategoriji inkwistjoni fil-Kawża C-33/09, jiena nsostni wkoll li dik li tirrigwarda l-'provvista ta' ikel u xorb lill-persunal tal-persuna taxxabbli' kif ukoll dik li tirrigwarda l-'provvista ta' akkomodazzjoni għall-persunal tal-persuna taxxabbli' jissodisfaw, b'mod suffiċjenti, ir-rekwiżiti msemmija fl-Artikolu 11(4) tat-Tieni Direttiva.

15 — Ara f'dan ir-rigward, b'mod partikolari, is-sentenzi ċċitati iktar 'il fuq, Royscot (punt 24) kif ukoll Charles u Charles-Tijmens (punt 33).

69. Minn naħa, u għall-kuntrarju ta' dak li ssuġġeriet ir-rikorrenti fil-kawża prinċipali f'din l-istess kawża fir-rigward tal-kategorija dwar il-provvista ta' ikel u xorb, jien ma naħsibx li l-oġġetti jew is-servizzi kkonċernati minn din il-kategorija għandhom jiġu individwati u/jew elenkati b'mod eżawrjenti. Fid-dawl tal-informazzjoni pprovduta mill-qorti tar-rinviju, huwa ċar li f'din il-kategorija hemm inklużi l-oġġetti tal-ikel kif ukoll l-oġġetti u s-servizzi li jservu għall-produzzjoni u l-preparazzjoni tal-ikel u x-xorb. Jidhirli għaldaqstant li din il-kategorija ta' oġġetti jew servizzi hija suffiċjentement identifikabbli u definita, b'mod impliċitu, skont in-natura tagħhom.

70. Barra minn hekk, nosserva li, fis-sentenza tagħha Danfoss u AstraZeneca, iċċitata iktar 'il fuq, il-Qorti tal-Ġustizzja ma semmietx l-eżistenza ta' ostaklu, fil-prinċipju, għall-esklużjoni mid-dritt għal tnaqqis tal-VAT fuq l-akkwisti jew tranżazzjonijiet simili li jirrigwardaw 'l-ikel tas-sid u tal-persunal tal-impriża' li taqa' taħt il-kamp ta' applikazzjoni tad-deroga prevista fl-Artikolu 17(6) tas-Sitt Direttiva.

71. Min-naħa l-oħra, jiena naqbel mal-evalwazzjoni li saret mill-qorti tar-rinviju fir-rigward tal-kategorija dwar il-'provvista ta' akkomodazzjoni għall-persunal tal-persuna taxxabbli', liema kategorija tinkludi, kif indikat il-qorti tar-rinviju, il-provvista ta' akkomodazzjoni għall-membri tal-persunal tal-prinċipal, bħala tali, imma wkoll l-ispejjeż inkorsi minħabba l-użu ta' servizzi ta' aġenzija jew ta' sensar li jippermettu li ssir din il-provvista. Fil-fehma tiegħi, dik tkun ukoll kategorija ddefinita b'mod suffiċjenti, b'mod impliċitu, b'riferiment għan-natura tal-oġġetti u tas-servizzi kkonċernati.

72. Min-naħa l-oħra, għandi dubji serji dwar jekk hijiex suffiċjentement iddefinita n-natura taż-żewġ kategoriji kkontestati l-oħra, jiġifieri dik li tirreferi għall-'offerta ta' attivitajiet ta' rikreazzjoni għall-persunal tal-[persuna taxxabbli]', prevista fl-Artikolu 1(1)(c) tad-digriet irjali tal-1968, kif ukoll dik li tirreferi għar-'rigali ta' negozju jew rigali oħra offruti lil persuni li ma jistgħux jibbenefikaw mit-tnaqqis totali jew tal-biċċa l-kbira mit-taxxa li ġiet jew ser tiġi ffatturata lilhom' ikkontemplata fl-Artikolu 1(1)(b) tal-imsemmi digriet irjali.

73. Fil-fatt, dawn il-kategoriji huma ddefiniti skont l-għan tagħhom, jiġifieri l-iskop tagħhom, mingħajr ma, iktar minn hekk, in-natura tal-oġġetti jew servizzi kkonċernati hija jew tista' tkunu ddefinita b'mod oġġettiv, anki jekk b'mod ġenerali. B'mod partikolari, għall-kuntrarju ta' dak li sostna l-Gvern Olandiż fl-osservazzjonijiet bil-miktub tiegħu, ma jeżisti ebda ħjiel li jippermetti li jingħad li l-kategorija tar-rigali ta' negozju

hija limitata għal oġġetti ta' lussu. Min-naħa l-oħra, din l-allegazzjoni tidher li hija mxejna bl-Artikolu 1(2) tad-digriet irjali tal-1968, li jippreċiża li bil-kliem 'rigali ta' negozju' jew 'rigali oħra' għandu jinftiehem 'l-provvisti kollha pprovduti mill-imprenditur fil-kuntest tar-relazzjonijiet ta' kummerċ tiegħu jew bħala rigal lill-oħrajn'.

74. Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet preċedenti, jidhirli li l-Artikolu 11(4) tat-Tieni Direttiva u l-Artikolu 17(6) tas-Sitt Direttiva għandhom jiġu interpretati fis-sens li Stat Membru, li eżerċita l-fakultà offruta b'dawn l-artikoli biex jeskludi mit-tnaqqis il-kategoriji ta' spejjeż deskritti bħala:

— 'provvista ta' mezz ta' trasport individwali lill-persunal ta' min iħaddem',

— 'provvista ta' ikel u xorb lill-persunal ta' min iħaddem',

— 'provvista ta' akkomodazzjoni lill-persunal ta' min iħaddem',

ikun issodisfa l-kundizzjoni li tobbligah jidentifika kategorija ta' oġġetti u/jew servizzi b'mod suffiċjentement definit, b'riferiment, anki impliċitu, għan-natura tal-imsemmija oġġetti u/jew servizzi.

Min-naħa l-oħra, ma tissodisfax din il-kundizzjoni, l-esklużjoni mwettqa minn Stat Membru mid-dritt għal tnaqqis tal-VAT tal-input imħallsa li tirrigwarda kategoriji ta' spejjeż deskritti bħala:

— 'offerta ta' attivitajiet ta' rikreazzjoni għall-persunal ta' min iħaddem',

— '[offerta ta'] rigali ta' negozju jew rigali oħra [...] lil persuni li ma jistgħux jibbenefikaw mit-tnaqqis totali jew talbiċċa l-kbira mit-taxxa li ġiet jew ser tiġi ffatturata lilhom".

B — *Fuq it-tieni domanda magħmula fiż-żewġ kawżi*

75. Bit-tieni domanda rispettiva tagħha, li hija redatta bl-istess mod, il-qorti tar-rinviju tistaqsi fis-sustanza jekk, fil-każ fejn tiġi

awtorizzata l-esklużjoni totali tad-dritt għal tnaqqis tal-VAT għal kategorija waħda jew iktar tal-ispejjeż eżaminati fil-kuntest tar-risposta għall-ewwel domandi preliminari, id-dispożizzjonijiet tas-Sitt Direttiva għandhom jiġu interpretati fis-sens li jipprekludu l-esklużjoni parzjali tad-dritt għal tnaqqis tal-VAT, kif jirriżulta mil-leġiżlazzjoni nazzjonali adottata qabel id-dħul fis-seħħ tal-imsemmija direttiva.

76. Minn naħa, fid-dawl tan-natura ġenerali tal-fakultà mogħtija lill-Istati Membri bl-Artikolu 17(6) tas-Sitt Direttiva, li tippermettilhom li jżommu l-esklużjonijiet kollha tad-dritt għal tnaqqis previsti fil-leġiżlazzjoni nazzjonali tagħhom li kienet tapplika qabel id-dħul fis-seħħ tas-Sitt Direttiva, u min-naħa l-oħra, fid-dawl tal-prinċipju li "min jista' l-iktar, jista' l-inqas", ma nara ebda ostaklu biex Stat Membru jkun jista' jillimita l-portata ta' xi esklużjoni tad-dritt għal tnaqqis tal-VAT, malli tiġi adottata tali esklużjoni.

77. Tali possibbiltà tidher li hija konformi mal-ispirtu tas-Sitt Direttiva. Fil-fatt, għalkemm il-Qorti tal-Ġustizzja aċċettat li l-Artikolu 17 tas-Sitt Direttiva ma huwiex ta' ostaklu biex Stat Membru jnaqqas il-portata jew il-kamp ta' applikazzjoni tal-esklużjonijiet eżistenti wara d-dħul fis-seħħ tas-Sitt Direttiva, inkwantu huwa l-għan tal-Artikolu 28(4) tal-imsemmija direttiva li dawn jitneħħew [16], huwa loġiku li jiġi dedott li d-dispożizzjonijiet tas-Sitt Direttiva, fosthom b'mod partikolari l-Artikolu 17(2) tagħha, ma jipprekludux l-adozzjoni, *anki jekk dan iseħħ qabel id-dħul fis-seħħ ta' din id-direttiva*, ta' leġiżlazzjoni nazzjonali li tipprevedi l-esklużjoni parzjali tad-dritt għal tnaqqis tal-VAT tal-input imħallsa.

78. Għaldaqstant jidhirli li l-Artikolu 17(6) tas-Sitt Direttiva għandu jiġi interpretat fis-sens li jippermetti li Stat Membru jżomm l-esklużjoni parzjali mid-dritt għal tnaqqis tal-VAT tal-input imħallsa fuq spejjeż li jikkonċernaw ċerti oġġetti jew ċerti servizzi, introdotta b'leġiżlazzjoni nazzjonali adottata qabel id-dħul fis-seħħ tas-Sitt Direttiva.

C — *Fuq it-tielet domanda magħmula fil-Kawża C-33/09*

79. It-tielet domanda magħmula mill-qorti tar-rinviju fil-Kawża C-33/09 tikkonċerna

16 — Ara s-sentenzi Il-Kummissjoni vs Franza, iċċitata iktar 'il fuq (punti 21 u 22); tat-8 ta' Jannar 2002, Metropol u Stadler (C-409/99, Ġabra p. I-81, punt 45), kif ukoll is-sentenzi ċċitati iktar 'il fuq Danfoss u AstraZeneca (punt 32), u Magoora (punt 36).

biss is-sitwazzjoni partikolari tal-esklużjoni parzjali mid-dritt għal tnaqqis tal-VAT tal-kategorija ta' spejjeż li jirrigwardaw il-"provvista ta' ikel u xorb" lill-membri tal-persunal tal-persuna taxxabbli, imsemmija fl-Artikolu 1(1)(c) tad-digriet irjali tal-1968.

80. Infakkar li, b'din id-domanda, il-qorti tar-rinviju tistaqsi jekk l-Artikolu 17(6) tas-Sitt Diretttiva għandux jiġi interpretat fis-sens li jipprojbixxi lil Stat Membru li jemenda l-esklużjoni parzjali mid-dritt għal tnaqqis tal-VAT li tikkonċerna l-kategorija ta' spejjeż li jirrigwardaw il-"provvista ta' ikel u xorb" intiża, fil-prinċipju, biex tillimita l-portata tagħha, iżda fejn ma jistax jiġi eskluż li, f'każ partikolari u għal sena fiskali speċifika, hija twessa' l-portata tal-imsemmija esklużjoni minħabba n-natura ta' somma li titħallas f'daqqa tas-sistema emendata.

81. Huwa paċifiku li, fir-rigward tal-kategorija msemmija — li jidhirli li hija suffiċjentement iddefinita, u dan kif indikajt fl-analiżi tal-ewwel domandi preliminari iktar 'il fuq — id-digriet irjali tal-1968 ġie emendat wara d-dħul fis-seħħ tas-Sitt Direttiva.

82. Huwa paċifiku wkoll, kif jirriżulta mid-digriet tar-rinviju u kif ammettiet ukoll ir-rikorrenti fil-kawża prinċipali waqt is-seduta quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja, li l-emendi li saru li jirrigwardaw l-esklużjoni mid-dritt għal tnaqqis tal-VAT tal-ispejjeż li jikkonċernaw il-provvista ta' ikel u xorb naqqsu, b'mod ġenerali, il-portata tal-esklużjoni msemmija.

83. Issa, skont il-ġurisprudenza, tali tnaqqis tal-portata tal-esklużjoni mid-dritt għal tnaqqis jaqa' taħt il-kamp ta' applikazzjoni tad-deroga prevista fl-Artikolu 17(6) tas-Sitt Direttiva, anki jekk hija tkun ġiet adottata wara d-dħul fis-seħħ tas-Sitt Direttiva [17]. Fil-fatt, kif diġà ġie indikat, it-tnaqqis tal-portata ta' tali deroga mill-prinċipju tad-dritt għal tnaqqis tal-VAT, previst fl-Artikolu 17(2) tas-Sitt Direttiva, huwa konformi mal-għan tal-istess direttiva.

84. Din l-evalwazzjoni ta' natura ġenerali ma jidhirlix li hija mxejna bil-possibbiltà, li ssemmiet mill-qorti tar-rinviju iżda li fuqha huwa paċifiku li mhix rilevanti fil-kawża prinċipali, li f'każijiet eċċezzjonali s-sistema ġdida tal-esklużjoni parzjali ta' natura ta' somma li titħallas f'daqqa, introdotta wara

17 — Sentenzi ċċitati iktar 'il fuq, Il-Kummissjoni vs Franza (punt 22); Danfoss u AstraZeneca (punt 32); Magoora (punt 36), u Puffer (punt 85).

d-dħul fis-seħħ tas-Sitt Direttiva, tista' twassal għal riżultat ekonomiku agħar minn dak eżistenti taħt is-sistema preċedenti, minħabba l-modalitajiet ta' applikazzjoni ta' din is-sistema l-ġdida.

85. F'dan ir-rigward, infakkar li, skont il-qorti tar-rinviju kif ukoll skont l-osservazzjonijiet bil-miktub tal-Gvern Olandiż, tali sitwazzjoni tista' sseħħ biss fil-każ fejn il-persuna taxxabbli toffri ikel u xorb lill-membri tal-persunal tagħha, mingħajr ma tikkontribwixxi la għall-preparazzjoni tiegħu u lanqas biex dan jiġi kkunsmat, filwaqt li teċċedi l-limitu ta' NLG 500 (madwar EUR 227) għal kull membru tal-persunal matul l-istess sena finanzjarja.

86. F'dan il-każ, is-sempliċi possibbiltà li tali każ jista' jseħħ ma tistax, fil-fehma tiegħi, twassal biex tiġi eskluża l-applikazzjoni tad-deroga prevista fl-Artikolu 17(6) tas-Sitt Direttiva peress li, kif indikat il-qorti tar-rinviju, l-emenda li saret wara d-dħul fis-seħħ tal-imsemmija direttiva hija, b'mod ġenerali, iktar vantaġġjuża għall-persuni taxxabbli mis-sistema li kienet teżisti qabel dik id-data. Fil-fatt, l-eżistenza, anki jekk stabbilita, ta' każ bħal dan iżolat jew eċċezzjonali ma taffettwax il-prinċipju li l-emenda għall-leġiżlazzjoni nazzjonali adottata wara d-dħul fis-seħħ tas-Sitt Direttiva naqqset il-kamp tal-esklużjonijiet li kienu jeżistu qabel.

87. Min-naħa l-oħra, jidhirli li, kif ġustament osservat il-Kummissjoni, il-qorti adita b'każ eċċezzjonali u ipotetiku msemmi mill-qorti tar-rinviju għandha, skont l-obbligu tagħha taħt id-dritt Komunitarju, tinterpreta, sa fejn huwa possibbli, id-dispożizzjonijiet tad-dritt nazzjonali tagħha fid-dawl tat-test u tal-għan tas-Sitt Direttiva bl-iskop li jintlaħqu r-riżultati mixtieqa minn din tal-aħħar [18].

88. Għaldaqstant, jidhirli li l-Artikolu 17(6) tas-Sitt Direttiva għandu jiġi interpretat fis-sens li jippermetti li Stat Membru, wara d-dħul fis-seħħ tal-imsemmija direttiva, idaħħal emenda li teskludi mid-dritt għal tnaqqis tal-VAT kategorija ta' spejjeż, bħalma hija dik li fil-kawża prinċipali tirrigwarda l-provvista ta' ikel u xorb mill-persuna taxxabbli favur il-membri tal-persunal tagħha, li tkun intiża, fil-prinċipju, li tillimita l-portata tagħha, iżda fejn ma jistax jiġi eskluż li, f'każ partikolari u għal sena fiskali speċifika li ma hijiex rilevanti fil-kawża prinċipali, hija twessa' l-portata tal-imsemmija esklużjoni minħabba n-natura ta' somma li titħallas f'daqqa tas-sistema emendata.

18 — Ara, b'mod partikolari, fuq dan l-obbligu, is-sentenza Magoora, iċċitata iktar 'il fuq (punt 44 u l-ġurisprudenza ċċitata).

VI — Konklużjoni

89. Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet preċedenti, nipproponi li tingħata risposta għad-domandi preliminari magħmula mill-Hoge Raad der Nederlanden u mill-Gerechtshof Amsterdam skont kif ġej:

"1) L-Artikolu 11(4) tat-Tieni Direttiva tal-Kunsill 67/228/KEE, tal-11 ta' April 1967, dwar l-armonizzazzjoni tal-leġiżlazzjoni tal-Istati Membri dwar it-taxxi fuq id-dħul mill-bejgħ — Struttura u proċeduri għall-applikazzjoni tas-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud, u l-Artikolu 17(6) 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 Stat Membru, li eżerċita l-fakultà offruta b'dawn l-artikoli biex jeskludi mit-tnaqqis il-kategoriji ta' spejjeż deskritti bħala:

— 'provvista ta' mezz ta' trasport individwali lill-persunal ta' min iħaddem',

— 'provvista ta' ikel u xorb lill-persunal ta' min iħaddem',

— 'provvista ta' akkomodazzjoni lill-persunal ta' min iħaddem',

ikun issodisfa l-kundizzjoni li tobbligah jidentifika kategorija ta' oġġetti u/jew servizzi b'mod suffiċjentement definit, b'riferiment, anki impliċitu, għan-natura tal-imsemmija oġġetti u/jew servizzi.

Min-naħa l-oħra, ma tissodisfax din il-kundizzjoni, l-esklużjoni mwettqa minn Stat Membru mid-dritt għal tnaqqis tal-VAT tal-input imħallsa li tirrigwarda kategoriji ta' spejjeż deskritti bħala:

— 'offerta ta' attivitajiet ta' rikreazzjoni għall-persunal ta' min iħaddem',

— '[offerta ta'] rigali ta' negozju jew rigali oħra [...] lil persuni li ma jistgħux jibbenefikaw mit-tnaqqis totali jew tal-biċċa l-kbira mit-taxxa li ġiet jew ser tiġi ffatturata lilhom.'

2) L-Artikolu 17(6) tas-Sitt Direttiva għandu jiġi interpretat fis-sens li jippermetti li Stat Membru jżomm l-esklużjoni parzjali mid-dritt għal tnaqqis tal-VAT tal-input imħallsa fuq spejjeż li jikkonċernaw ċerti oġġetti jew ċerti servizzi, introdotta b'leġiżlazzjoni nazzjonali adottata qabel id-dħul fis-seħħ tas-Sitt Direttiva.

3) L-Artikolu 17(6) tas-Sitt Direttiva għandu jiġi interpretat fis-sens li jippermetti li Stat Membru, wara d-dħul fis-seħħ tad-direttiva msemmija, idaħħal emenda li

teskludi mid-dritt għal tnaqqis tal-VAT kategorija ta' spejjeż, bħalma hija dik li fil-Kawża prinċipali C-33/09, tirrigwarda l-provvista ta' ikel u xorb mill-persuna taxxabbli favur il-membri tal-persunal tagħha, li tkun intiża, fil-prinċipju, li tillimita l-portata tagħha, iżda fejn ma jistax jiġi eskluż li, f'każ partikolari u għal sena fiskali speċifika li ma hijiex rilevanti fil-kawża prinċipali, hija twessa' l-portata tal-imsemmija esklużjoni minħabba n-natura ta' somma li titħallas f'daqqa tas-sistema emendata."