Downloaded via the EU tax law app / web

KONKLU?JONIJIET TA’ L-AVUKAT ?ENERALI

KOKOTT

ippre?entati fit-13 ta’ Di?embru 20071(1)

Kaw?a C?309/06

Marks & Spencer plc

vs

Her Majesty's Commissioners of Customs and Excise

[talba g?al de?i?joni preliminari mressqa mill-House of Lords,

(ir-Renju Unit)]

“Taxxa fuq il-valur mi?jud – Deroga skond l-Artikolu 28 tad-Direttiva 77/338 – Prin?ipju ta’ newtralità – Prin?ipju ta’ trattament ugwali – Dritt g?ar-rifu?joni tat-taxxa fil-ka? ta’ interpretazzjoni ?baljata tal-le?i?lazzjoni nazzjonali min-na?a ta’ l-awtoritajiet fiskali – Arrikkiment indebitu”

I – **Introduzzjoni**

1. L-Artikolu 28(2) tas-sitt Direttiva fuq il-Valur Mi?jud(2) (iktar’il quddiem: is-“Sitt Direttiva”) tawtorizza lill-Istati Membri sabiex, ta?t kundizzjonijiet determinati, i?ommu temporanjament fis-se?? dispo?izzjonijiet derogatorji. G?all-bejg? ta’ affarijiet ta’ l-ikel, ir-Renju Unit japplika, skond din id-dispo?izzjoni, ir-rata ta’ ?ero marbuta mad-dritt g?at-tnaqqis (zero-rating).

2. Madankollu, din il-le?i?lazzjoni mhix applikabbli g?al ?erti ?lewwiet (confectionary). G?all-ewwel, l-awtoritajiet fiskali kienu jikklassifikaw it-teacakes (iktar’il quddiem: il-“pastini tat-tè”) imqassmin minn Marks & Spencer f’din il-kategorija u kienu jissu??ettawhom g?ar-rata ta’ taxxa normali. Fl-1994, huma biddlu l-opinjoni tag?hom u kklassifikaw il-pastini tat-tè b?ala affarijiet ta’ l-ikel fiskalment a?evolati. Wara dan Marks & Spencer invokaw id-dritt g?ar-rifu?joni tat-taxxa.

3. Il-partikolarità tal-ka? tikkonsisti fi?-?irkustanza li l-le?i?lazzjoni fiskali applikabbli hija le?i?lazzjoni *nazzjonali* differenti mid-dispo?izzjonijiet ?enerali tad-Direttiva i?da li, madankollu, tista’ tin?amm b’mod derogatorju. G?alhekk, il-*House of Lords* titlob safejn, f’kuntest b?al dan, huma applikabbli l-prin?ipji tas-sistema komuni ta’ taxxa fuq il-valur mi?jud, u, jekk je?tie?, jekk ir-regoli nazzjonali fil-qasam ta’ rifu?joni, b’mod partikolari l-o??ezzjoni ibba?ata fuq l-arrikkiment indebitu li hija prevista fihom g?al ?erti ka?ijiet, jikkorrispondux mad-dispo?izzjonijiet tad-Dritt Komunitarju.

II – **Il-kuntest le?i?lattiv**

A – *Id-dritt Komunitarju*

4. L-Artikolu 12 tas-Sitt Direttiva jipprovdi dispo?izzjonijiet dwar ir-rata tat-taxxa. F'dan ir-rigward, l-Artikolu 12(1) jipprovdi li "r-rata applikabbli g?al tran?azzjonijiet taxxabbli g?andha tkun dik li hemm fis-se?? fl-istess ?mien tal-fatt taxxabbli". Skond l-Artikolu 12(3), hija applikabbli r-rata normali tat-taxxa fuq il-valur mi?jud(3), jistg?u ji?u stabbiliti rati mnaqqsa g?al servizzi determinati.(4)

5. L-Artikolu 28(2) tas-Sitt Direttiva jippermetti lill-Istati Membri sabiex, b'mod tran?itorju, jipprovdu g?al derogi. Id-dispo?izzjoni fil-ver?joni ori?inali tag?ha kienet tipprovdi:

"Rati mnaqqsa u e?enzjonijiet bi ?lasijiet lura ta' taxxa m?allsa fl-istadju pre?edenti li huma fis-se?? fil-31 ta' Di?embru 1975 u li jissodisfaw il-kundizzjonijet imsemmija fl-a??ar da?la ta' l-Artikolu 17 tat-tieni Direttiva tal-Kunsill tal-11 ta' April 1967, jistg?u jin?ammu sad-data li g?andha tkun iffissata mill-Kunsill, ja?ixxi unanimament fuq proposta mill-Kummissjoni, imma li m'humiex iktar tard minn dawk fuq il-?bir tat-taxxa fuq l-importazzjoni u r-remissjoni tat-taxxa fuq l-esportazzjoni fil-kummer? bejn l-Istati Membri jkunu aboliti. L-Istati Membri g?andhom jaddottaw il-mi?uri ne?essarji biex jassiguraw li l-persuni taxxabbli jiddikjaraw id-data me?tie?a biex jiddeterminaw ir-ri?orsi proprji li g?andhom x'jaqsmu ma' dawn l-operazzjonijiet.

Fuq il-ba?i tar-rapport mill-Kummissjoni, il-Kunsill g?andu jirrevedi r-rati ridotti u l-e?enzjonijiet msemmija fuq kull ?ames snin u, ja?ixxi b'mod unanimu fuq proposta mill-Kummissjoni, g?andu fejn xieraq, jaddotta mi?uri me?tie?a biex jassigura t-tne??ija progressiva tag?hom."

6. Permezz tad-Direttiva 92/77/KEE(5), l-Artikolu 28(2) ?ie sostitwit bit-test li ?ej:

"Minkejja l-Artikolu 12(3), id-dispo?izzjonijiet segwenti g?andhom japplikaw matul il-perijodu tran?itorju msemmi fl-Artikolu 28 l[(6)].

a) L-e?enzjonijiet bir-rifu?joni tat-taxxa m?allsa fl-istadju pre?edenti u rati mnaqqsa iktar baxxi mir-rata minima stipulata fl-Artikolu 12(3) dwar ir-rati mnaqqsa, li kienu fis-se?? fl-1 ta' Jannar 1991 u li huma skond il-li?i Komunitarja, u li jissodisfaw il-kondizzjonijiet stipulati fl-in?i?i ta' l-Artikolu 17 tat-tieni Direttiva tal-Kunsill tal-11 ta' April 1967[(7)], jistg?u jin?ammu [...]"

B – *Id-dritt nazzjonali*

7. Fir-Renju Unit, il-provvista ta' affarijiet ta' l-ikel hija ?eneralment su??etta g?at-taxxa fuq il-valur mi?jud bl-applikazzjoni tar-rata ?ero (Artikolu 30 ta' l-anness 8, parti II, grupp 1 tal-Value Added Tax Act 1994) (li?i Britannika dwar il-VAT ta' l-1994)). Il-?lewwiet (confectionary*)* jikkostitwixxu e??ezzjoni g?al din l-a?evolazzjoni tat-taxxa u g?alhekk huma su??etti g?ar-rata s?i?a. Jikkostitwixxu e??ezzjoni g?all-kejkijiet u gallettini li huma su??etti g?ar-rata ?ero g?all-affarijiet ta' l-ikel. Madankollu, gallettini miksija kollha jew parzjalment bi?-?ikkulata huma kkunsidrati b?ala ?lewwiet integralment su??etti g?at-taxxa.

8. L-Artikolu 80 tal-li?i dwar il-VAT ta' l-1994 jipprovdi, f'?irkustanzi spe?ifi?i, g?ad-dritt g?ar-rifu?joni tat-taxxa li ma tkunx dovuta:

"(1) Mata persuna (kemm jekk qabel jew inkella wara d-d?ul fis-se?? ta' dan l-Att) tkun ?allset lill-Commissioners ammont b?ala VAT li ma kienx dovut lilhom, dawn ta' l-a??ar g?andhom i?allsu lura tali ammont lil din il-persuna.

[…]

(3) Fil-kuntest ta’ talba g?al rifu?joni skond din is-sezzjoni, il-fatt li rifuzjoni ta’ ammont tista’ tikkostitwixxi arrikkiment in?ust g?al min jag?mel it-talba jista’ jintu?a b?ala difi?a min-na?a tal-Commisioners.”

9. Din il-le?i?lazzjoni kienet tirrigwarda, fil-perijodu rilevanti g?al-finijiet tal-kaw?a prin?ipali, biss il-kontributi netti, ji?ifieri l-persuni taxxabbli li f’e?er?izzju fiskali g?andhom i?allsu lill-uffi??ju tat-taxxi ammont ta’ VAT og?la minn dak li jistg?u inaqqsu b?ala VAT im?allsa fuq ix-xiri. G?al dawn ta’ l-a??ar ji?u kontrapposti’l hekk imsemmija “repayment traders” li, min?abba detrazzjonijiet ?ejda f’e?er?izzju fiskali, g?andhom id-dritt g?ar-rifu?joni tat-taxxa. G?al dawn ta’ l-a??ar ma te?isti l-ebda le?i?lazzjoni paragunabbli g?all-artikolu 80(3).(8)

III – **Kuntest fattwali, kaw?a u domandi preliminari**

10. B’effett mill-1973, il-Commissioners of Customs and Excise kienu jissu??ettaw il-pastini tat-tè mqassmin minn Marks & Spencer plc g?at-taxxa normali tal-VAT min?abba li kkunsidrawhom b?ala gallettini miksija bi?-?ikkulata. F’Settembru 1994, madankollu, il-Commissioners ammettew li l-pastini tat-tè kellhom ji?u kklassifikati b?ala kejkijiet u intaxxati bir-rata ta’ ?ero. Konsegwentement, Marks & Spencer talbu r-rifu?joni tat-totalità tat-taxxa fuq il-valur mi?jud, g?all-ammont ta’ STG 3.5 miljun, li hija kienet iddikjarat ming?ajr ebda ba?i legali matul is-snin.

11. Minflok, il-Commissioners o??ezzjonaw, fuq il-ba?i ta’ l-Artikolu 80(3) tal-Li?i dwar it-taxxa fuq il-valur mi?jud, li Marks & Spencer g?addiet id-90 % tat-taxxa fuq il-valur mi?jud im?allsa minnha fuq il-klijenti tag?ha. Il-VAT Tribuna*l* laqa’ din l-o??ezzjoni u dde?ieda li Marks & Spencer kellha biss dritt g?all-10 % tas-somma mitluba. Barra minn hekk huwa applika, b’mod retroattiv, le?i?lazzjoni fuq il-preskrizzjoni.

12. Marks & Spencer kompliet il-pro?eduri sakemm waslet quddiem il-Court of Appeal. Barra mir-rifu?joni tat-taxxa m?allsa fuq il-pastini tat-tè, il-kaw?a kienet tirrigwarda wkoll talba o?ra g?al rifu?joni fir-rigward tat-trattament fiskali ta’ vouchers. Il-Court of Appeal g?amlet lill-Qorti tal-?ustizzja talba g?al de?i?joni preliminari fir-rigward ta’ jekk il-le?i?lazzjoni nazzjonali dwar il-preskrizzjoni kinitx kompatibbli mad-dritt Komunitarju. F’dan ir-rigward, skond il-Court of Appeal, kien g?ad fadal biss il-kwistjoni dwar it-trattament tal-vouchers. Fir-rigward tal-pastini tat-tè, hija evidentement ikkunsidrat li, fin-nuqqas ta’ armonizzazzjoni tar-rata tat-taxxa fis-Sitt Direttiva, id-dritt Komunitarju ma kien jinkludi l-ebda dispo?izzjoni sostantiva f’dan ir-rigward.

13. Fis-sentenza tal-11 ta’ Lulju 2002 (iktar’il quddiem: is-“sentenza Marks & Spencer I”)(9), il-Qorti tal-?ustizzja, skond id-domandi preliminari, ma ttrattatx il-kwistjoni tar-rifu?joni tat-taxxa fuq il-pastini tat-tè. Madankollu, fil-konklu?jonijiet li jirrigwardaw din il-kaw?a, l-Avukat ?enerali Geelhoed xorta wa?da g?amel osservazzjoni sekondarja dwar il-pastini tat-tè u evalwa l-esklu?joni tar-rifu?joni tat-taxxa fuq il-valur mi?jud b?ala ksur manifest tad-dritt Komunitarju.(10) Madankollu, il-Court of Appeal xorta wa?da ?a?det ir-rikors fir-rigward tal-VAT fuq il-pastini tat-tè.

14. Il-House of Lords, adita bil-kaw?a pre?enti, ikkunsidrat li kienet obbligata, min?abba l-po?izzjoni adottata mill-Kummissjoni u min?abba l-konklu?jonijiet ta’ l-Avukat ?enerali Geelhoed fil-kaw?a C-62/00, li tag?mel lill-Qorti tal-?ustizzja d-domandi preliminari li ?ejjin:

1. Fil-ka? li, skond l-Artikolu 28(2)(a) tas-Sitt Direttiva [...] (kemm qabel, kif ukoll wara l-emendi li saru fl-1992 permezz tad-Direttiva 92/77), Stat Membru jkun ?amm, fil-le?i?lazzjoni nazzjonali tieg?u dwar il-VAT, e?enzjoni bir-rifu?joni tat-taxxa m?allsa fi stadju pre?edenti fir-rigward ta’ ?erti konsenji jew servizzi spe?ifi?i, operatur, li jkun ipprovda konsenji jew servizzi simili, jista’ jinvoka d-dritt, ibba?at fuq id-dritt Komunitarju u li jista’ ji?i invokat direttament, li ji?i intaxxat bir-rata ?ero?

2. Jekk ir-risposta g?all-ewwel domanda tkun wa?da negattiva, fil-ka? li, skond l-Artikolu 28(2)(a) tas-Sitt Direttiva [...] (kemm qabel, kif ukoll wara l-emendi li saru fl-1992 permezz tad-Direttiva 92/77), Stat Membru jkun ?amm, fil-le?i?lazzjoni nazzjonali tieg?u dwar il-VAT, e?enzjoni bir-rifu?joni tat-taxxa m?allsa fi stadju pre?edenti fir-rigward ta' ?erti konsenji jew servizzi spe?ifi?i, i?da jkun interpreta b'mod ?baljat il-le?i?lazzjoni nazzjonali tieg?u, bil-konsegwenza li ?erti konsenji jew servizzi li kellhom jibbenefikaw mill-e?enzjoni bir-rifu?joni tat-taxxa m?allsa fi stadju pre?edenti, skond il-le?i?lazzjoni nazzjonali, kienu ?ew intaxxati bir-rata normali, g?andu ji?i kkunsidrat li l-prin?ipji ?enerali tad-Dritt Komunitarju, fosthom dak tan-newtralità fiskali, huma applikabbli b' tali mod li jag?tu lill-operatur, li pprovda dawn il-konsenji jew servizzi, id-dritt li jirkupra l-ammonti m?allsa bi ?ball fir-rigwarda ta' l-imsemmija konsenji jew servizzi?

3. Jekk ir-risposti g?all-ewwel u g?at-tieni domandi jkunu fl-affermattiv, g?andu ji?i kkunsidrat li l-prin?ipji tad-dritt Komunitarju ta' trattament ugwali u ta' newtralità fiskali huma, b?ala prin?ipju, applikabbli, bil-konsegwenza li dawn ji?u miksura fil-ka? li l-operatur in kwistjoni ma jiksibx ir-rifu?joni s?i?a ta' l-ammont im?allas bi ?ball fir-rigward tal-konsenji jew servizzi pprovduti minnu meta:

i) l-operatur ikun se jibbenefika minn arrikkiment indebitu fil-ka? ta' rifu?joni integrali ta' l-ammont; u meta

ii) il-le?i?lazzjoni nazzjonali tipprovdi li t-taxxi m?allsa ?ejda ma ji?ux rifu?i fil-ka? li din ir-rifu?joni twassal g?al arrikkiment indebitu ta' l-operatur, i?da meta

iii) il-le?i?lazzjoni nazzjonali ma fiha l-ebda dispo?izzjoni simili g?al dik imsemmija fil-punt ii) fir-rigward ta' talbiet g?al rifu?joni mag?mula minn "repayment traders" (fejn "repayment trader" tfisser persuna taxxabbli li, g?al-e?er?izzju ta' taxxa spe?ifiku, ma t?allasx VAT lill-awtoritajiet kompetenti nazzjonali i?da tir?ievi ming?andhom ?las ta' l-istess, min?abba li fl-imsemmi perijodu, l-ammont tal-VAT li hu g?andu d-dritt li jnaqqas je??edi dak tal-VAT dovuta fir-rigward tal-konsenji jew servizzi pprovduti minnu).

4. Jekk ir-risposta g?at-tielet domanda tkun tiddependi fuq jekk jistax ji?i pprovat jew le li d-differenza ta' trattament, bejn operaturi li jag?mlu talbiet g?ar-rifu?joni ta' taxxa output im?allsa ?ejda u operaturi li jag?mlu talbiet g?ar-rifu?joni abba?i tat-tnaqqis ta' tat-taxxa input im?allsa pre?edentement (min?abba l-fatt li, fid-dikjarazzjoni tat-taxxa, l-ammont ta' taxxa input jaqbe? dak tat-taxxa output), ikkaw?ax, jew le, telf jew ?vanta?? ekonomiku g?all-ewwel kategorija u, jekk iva, b'liema mod?

5. Jekk, fi?-?irkustanzi deskritti fid-domanda 3, il-prin?ipji tad-dritt Komunitarju ta' trattament ugwali u tan-newtralità fiskali huma applikabbli u li dawn ikunu, fin-nuqqas ta' dan, miksura, g?andu ji?i kkunsidrat li d-dritt Komunitarju je?i?i, jew jippermetti, li qorti tirrimedja g?al din id-differenza fit-trattament billi tilqa t-talba ta' operatur inti?a g?ar-rifu?joni tat-taxxa m?allsa ?ejda, b'tali mod li din ir-rifu?joni tikkaw?a arrikkiment indebitu ta' dan ta' l-a??ar jew inkella li d-dritt Komunitarju je?i?i, jew jippermetti, li qorti tirrimedja g?al dan b'mod differenti (u f'dan il-ka?, b'liema mod)?

15. Fil-pro?edura quddiem il-Qorti tal-?ustizzja ?ew ippre?entati osservazzjonijiet minn Marks & Spencer, mill-Irlanda, mill-Gvernijiet tar-Renju Unit u ta' ?ipru u kif ukoll mill-Kummissjoni tal-Komunitajiet Ewropej.

IV – **Evalwazzjoni legali**

A – *Osservazzjoni preliminari*

16. Is-Sitt Direttiva approssimat ?afna l-?las tat-taxxa fuq il-valur mi?jud fl-Istati Membri. Madankollu, ir-regoli tad-Direttiva m'g?andhomx valur definittiv. Minbarra l-fatt li d-direttiva tag?ti lill-Istati Membri diversi g?a?liet fir-rigward tat-traspo?izjoni u tas-setg?at ta' definizzjoni, l-Artikolu 28 tag?ha jippermetti, b'mod partikolari, li jin?ammu fis-se??, b'mod tran?itorju, dispo?izzjonijiet derogatorji.

17. F'dan ir-rigward, mill-kaw?a prin?ipali jirri?ultaw tliet konstatazzjonijiet li mhumiex ikkontestati:

– il-le?i?lazzjoni nazzjonali dwar l-applikazzjoni tar-rata ?ero flimkien mad-dritt g?at-tnaqqis fuq l-affarijiet ta' l-ikel ta' ?lewwiet spe?ifi?i hija konformi ma' l-Artikolu 28(2) tas-Sitt Direttiva;

– l-amministrazzjoni fiskali applikat din il-le?i?lazzjoni b'mod ?baljat g?all-perijodu ta' bejn l-1973 u l-1994 min?abba li ma ssu??ettatx il-pastini ta' Marks & Spencer g?ar-rata ?ero;

– Marks & Spencer setg?et tg?addi t-taxxa fuq il-valur mi?jud fuq il-klijenti tag?ha.

18. Sostanzjalment, g?andha ti?i ??arata l-kwistjoni ta' jekk huwiex kompatibbli mad-dritt Komunitarju l-fatt li l-li?i ta' l-1994 dwar it-taxxa fuq il-valur mi?jud teskludi d-dritt g?ar-rifu?joni min?abba arrikkiment fi?-?irkustanzi tal-ka? pre?enti, i?da mhux f'ka?ijiet o?ra ta' rettifika *a posteriori* tat-taxxa (fil-ka? ta' repayment traders). Id-domandi 3 sa 5 jirreferu g?al din il-kwistjoni.

19. Barra minn hekk, skond il-House of Lords g?andu ji?i ??arat jekk il-kuntest pre?enti huwiex wie?ed fejn japplika d-dritt Komunitarju u fejn jing?ataw drittijiet spe?ifi?i lill-persuni taxxabbli. Id-domandi 1 u 2 jirreferu g?al din il-kwistjoni u jiena ser nikkunsidrhom flimkien.

B – *Dwar l-ewwel u t-tieni domanda preliminari*

20. Fis-sentenza Marks & Spencer I, il-Qorti tal-?ustizzja rrilevat li l-Istati Membri mhux biss huma obbligati li, b'mod korrett, jittrasponu direttiva fid-dritt nazzjonali. Iktar minn hekk jista' ji?ri li anke individwu jkun intitolat li jinvoka li d-dispo?izzjonijiet nazzjonali ta' traspo?izzjoni g?andhom ji?u applikati b'mod tali li jinkiseb ir-ri?ultat persegwit mid-Direttiva.(11)

21. Minn ?urisprudenza stabbilita jirri?ulta li d-dritt li tinkiseb ir-rifu?joni tat-taxxi m?allsa fi Stat Membru bi ksur tad-dispo?izzjonijiet Komunitarji jikkostitwixxi l-konsegwenza u huwa komplementari tad-drittijiet mog?tija lil individwi mid-dispo?izzjonijiet Komunitarji.(12)

22. Issa, l-Istati Membri li intervjenew fil-kaw?a pre?enti jsostnu t-te?i li l-Artikolu 28(2)(a) tas-Sitt Direttiva jeskludi d-dispo?izzjonijiet nazzjonali ta' deroga mill-kamp ta' applikazzjoni tad-Direttiva. L-istess b?alma tag?mel il-Court of Appeal, huma jsostnu li mill-?urisprudenza msemmija iktar'il fuq jirri?ulta li min?abba li ma je?isti l-ebda dritt Komunitarju g?all-applikazzjoni tar-rata ?ero, i?da biss dritt ibba?at fuq id-dritt intern mhux armonizzat, konsegwentement lanqas ma je?isti dritt, ibba?at fuq id-dritt Komunitarju, g?ar-rifu?joni ta' taxxi m?allsa ille?ittimament. Huwa biss id-dritt nazzjonali li japplika g?ar-rifu?joni u dan m'g?andux ji?i evalwat skond il-kriterji tad-dritt Komunitarju.

23. Madankollu, fl-opinjoni tieg?i hija ?baljata l-premessa li tg?id li fil-ka?ijiet imsemmija fl-Artikolu 28(2)(a), il-kamp ta' applikazzjoni tad-Direttiva mhuwiex applikabbli, jew fi kliem ie?or li, f'dawn il-ka?ijiet, id-Direttiva ma tag?ti lill-persuni taxxabbli l-ebda dritt g?all-applikazzjoni tar-rata ?ero u g?ar-rifu?joni ta' taxxa fil-ka? ta' nuqqas, ?baljat, ta' applikazzjoni.

– Applikazzjoni tad-dritt Komunitarju fil-ka? ta' derogi mhux armonizzati

24. L-Artikolu 1(1) ta' l-Ewwel Direttiva dwar it-taxxa fuq il-valur mi?jud(13) kien di?à, dak i?-?mien, indika b'mod ?ar li kellha tidda??al sistema globali ta' taxxa fuq il-valur mi?jud, anki jekk sa dak i?-?mien ir-rati u l-e?enzjonijiet kien g?adhom ma ?ewx armonizzati(14).

"L-Istati Membri g?andhom jaqilbu mis-sistema pre?enti tag?hom ta' taxxi fuq il-bejg? g?as-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur mi?jud definita fl-Artikolu 2."

25. Huwa minnu li s-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur mi?jud t?alli lill-Istati Membri mar?ni wiesa' ta' diskrezzjoni u tippermetti derogi u regoli spe?jali. G?alhekk, b'mod partikolari r-rata normali tat-taxxa fuq il-valur mi?jud u r-rata jew ir-rati mnaqqsa s'issa g?adhom ma ?ewx kompletament armonizzati. Minflok, l-Istati Membri jistg?u sa?ansitra jiffissaw dawn ir-rati fil-kuntest ta' limiti spe?ifi?i. Il-fatt li l-Istati Membri jag?mlu u?u minn dan il-mar?ni ta' diskrezzjoni jew minn dawn id-derogi ma jfissirx li huma jabbandunaw il-kamp ta' applikazzjoni tad-Direttiva.

26. Din il-konstatazzjoni tapplika wkoll fir-rigward ta' l-Artikolu 28(2)(a) tas-Sitt Direttiva li tippermetti dispo?izzjonijiet derogatorji li permezz tag?hom it-taxxa m?allsa fi stadju pre?edenti tista' ti?i rifu?a u jistg?u jin?ammu rati mnaqqsa, li jkunu inferjuri mill-minimu ffissat fl-Artikolu 12(3), g?al dawn ta' l-a??ar.

27. Din id-dispo?izzjoni tirrigwarda b'mod partikolari ?-zero-rating(15). Kieku kien biss il-ka? ta' awtorizzazzjoni ta' rati tat-taxxa determinati partikolarment baxxi, ?ertament ma kienx ikun me?tie? li jissemma d-dritt ta' detrazzjoni ma kinitx tkun ne?essarja. Fil-fatt, b?ala regola, i?-?irkustanza ta' jekk il-fatturat ta' l-operazzjonijiet input huwiex relatat ma' dak ta' l-operazzjonijiet output li g?alihom tapplika rata mnaqqsa ma tirrigwardax id-dritt ta' detrazzjoni skond id-Direttiva. Pjuttost g?andha ting?ata mhux biss deroga g?all-Artikolu 12(3) tas-Sitt Direttiva, i?da anki, fl-istess ?in, deroga g?all-Artikolu 17(2), li jammetti d-detrazzjoni biss g?as-servizzi li jintu?aw g?all-finijiet ta' *operazzjonijiet su??etti g?at-taxxa* tal-persuna taxxabbli. Safejn, fil-ka? ta' l-applikazzjoni tar-rata ?ero, wie?ed jista' jitkellem dwar "operazzjonijiet taxxabbli" biss b'mod fittizju, kien me?tie? li l-Artikolu 28(2)(a) jindika espli?itament li d-dritt g?at-tnaqqis je?isti wkoll fil-ka? ta' rata mnaqqsa (g?al ?ero).

28. G?aldaqstant, anke jekk ir-regoli nazzjonali li jidderogaw mid-Direttiva jistg?u jin?ammu g?al ?ew? aspetti, dan ma jfissirx li operazzjonijiet li g?alihom huma applikabbli dawn derogi, huma totalment esklu?i mill-kamp ta' applikazzjoni tad-Direttiva. Minflok, id-dispo?izzjonijiet kollha tad-Direttiva kif ukoll il-prin?ipji ?enerali tad-dritt li l-Istati Membri huma obbligati li josservaw matul it-traspo?izzjoni u l-implementazzjoni tag?ha,(16) japplikaw anke g?al dawn l-operazzjonijiet, peress li l-Artikolu 28(2)(a) ma jippermetti l-ebda deroga.

29. Esklu?joni totali ta' l-operazzjonijiet, li huma intaxxati skond regola derogatorja prevista fl-Artikolu 28(2)(a), mill-kamp ta' applikazzjoni tas-Sitt Direttiva, ma tistax titiqies b?ala kompatibbli mal-kliem u?at fid-dispo?izzjoni. Kif effettivament tindika r-referenza g?ad-deroga msemmija fl-Artikolu 12(3), inklu?a fil-fra?i tal-bidu ta' l-Artikolu 28(2)(a), dispensa g?andha ting?ata biss minn dispo?izzjonijiet individwali tad-Direttiva. Barra minn hekk jekk l-Artikolu 28(2)(a) ji?i interpretat b?ala e??ezzjoni settorjali g?al ?erti operazzjonijiet, dan ikun imur kontra l-prin?ipju li dispo?izzjonijiet derogatorji g?andhom ji?u interpretati restrittivament(17).

30. B?al ma di?à spjegajt fil-konklu?jonijiet tieg?i fil-kaw?a Talacre Beach, din il-konstatazzjoni hija kkonfermata bi?-?ieda fl-Artikolu 28(2)(a), mi?juda fl-1992, li tg?id li d-dispo?izzjonijiet derogatorji ammessi skond dan l-Artikolu g?andhom ikunu konformi *mad-dritt Komunitarju*(18). Finalment, ?ieda b?al din però g?andha biss valur ta' kjarifika. Il-konnessjoni mad-dritt Komunitarju

(inklu?i l-bqija tad-dispo?izzjonijiet ta' l-istess Sitt Direttiva) tibqa' te?isti anke indipendentement minn din i?-?ieda. G?aldaqstant, lanqas mhuwa me?tie? li, fir-rigward tal-perijodi li g?alihom jirreferu t-talbiet ta' rifu?joni, issir distinzjoni bejn il-fa?i pre?edenti u dik su??essiva g?a?-?ieda tas-silta ??itata.

31. Dan ir-ri?ultat huwa kkonfermat ukoll mis-sentenza Il-Kummissjoni vs Franza. F'din is-sentenza, il-Qorti tal-?ustizzja tikkunsidra ammissibbli ?-?amma, abba?i ta' l-Artikolu 28(2)(a), ta' rata spe?jali mnaqqsa ta' 2,1 % g?all-medi?inali rimborsabbli, filwaqt li rata ta' 5,5 % kienet ti?i applikata g?al dawk mhux rimborsabbli, biss sakemm dan ma jiksirx l-prin?ipju ta' newtralità fiskali inerenti fis-sistema komuni tal-VAT(19). G?alhekk, skond il-Qorti tal-?ustizzja l-fatt li Franza ?ammet dispo?izzjoni derogatorja b'konformità ma' l-Artikolu 28(2)(a) ma kienx jikkostitwixxi ostakolu g?all-osservanza ta' dan il-prin?ipju inerenti fis-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur mi?jud.

32. Is-sentenza Idéal Tourisme(20), li g?aliha jirreferu l-Istati Membri ma tmurx kontra t-te?i esposta hawn fuq.

33. F'din il-kaw?a, impri?a tat-trasport permezz tal-coach invokat ksur tal-prin?ipju ta' trattament ugwali min?abba li t-trasporti intrakomunitarji ta' persuni mag?mulin minnha kienu su??etti g?at-taxxa fuq il-valur mi?jud filwaqt li trasport bl-ajru ta' persuni kien e?enti minn din it-taxxa. L-e?enzjoni tat-trasport bl-ajru mit-taxxa skond il-li?i Bel?jana kienet ibba?ata fuq l-Artikolu 28(2)(b) tas-Sitt Direttiva, li jippermetti li matul il-perijodu tran?itorju l-Istati Membri jkomplu je?entaw mit-taxxa ?erti operazzjonijiet, li, fihom innifishom, kellhom ji?u intaxxati skond id-Direttiva.

34. Il-Qorti tal-?ustizzja l-ewwel g?amlet referenza g?all-fatt li s-Sitt Direttiva armonizzat biss parzjalment il-le?i?lazzjoni dwar it-taxxa fuq il-valur mi?jud ta' l-Istati Membri.(21) Wara dan hija ddikjarat : "g?aldaqstant, jekk Stat Membru j?omm fis-se?? dispo?izzjonijiet ta' dan it-tip, huwa ma jittrasponix is-Sitt Direttiva u g?alhekk la jikser din id-Direttiva u lanqas il-prin?ipji ?enerali Komunitarji li l-Istati Membri, skond is-sentenza ??itata Klensch *et*(22) g?andhom josservaw meta jimplementaw il-le?i?lazzjoni Komunitarja"(23).

35. Fid-dawl tal-kuntest ta' din id-de?i?joni, ninterpreta din id-dikjarazzjoni fis-sens li l-Qorti tal-?ustizzja ma kellhiex l-intenzjoni li teskludi l-applikazzjoni ta' xi dispo?izzjonijiet ta' dritt Komunitarju fil-ka? fejn dispo?izzjonijiet derogatorji nazzjonali g?andhom ji?u applikati g?al operazzjonijiet spe?ifi?i. Pjuttost, l-obbligu in kwistjoni ma japplikax biss *fil-ka? fejn* dawk id-dispo?izzjonijiet kellhom jitbieg?du mid-dispo?izzjonijiet tad-Direttiva u g?alhekk ma jkunux jistg?u ji?u kkunsidrati b?ala attwazzjoni tad-Direttiva. Fil-kuntest tal-kaw?a pre?enti dan ifisser li r-Renju Unit ma jistax ji?i kkritikat g?all-fatt li jintaxxa affarijiet ta' l-ikel b'rata anqas mir-rati minimi msemmija fl-Artikolu 12(3) tas-Sitt Direttiva. Fil-fatt, l-Artikolu 28(2)(a) jawtorizza proprju ?-*zero rating.* Bl-istess mod, m'g?andux ji?i kkritikat il-fatt li minkejja l-e?enzjoni *di fatto* mit-taxxa, huwa possibbli li ssir id-detrazzjoni tat-taxxa m?allsa input.

36. Skond is-sentenza Idéal Tourisme, persuna taxxabbli ma tistax tkompli tinvoka l-prin?ipju ta' trattament ugwali jekk in-nuqqas ta' trattament ugwali jirri?ulta mill-koe?istenza ta' regoli armonizzati u ta' regoli mhux armonizzati, fi kliem ie?or, jekk dan in-nuqqas ta' trattament ugwali jirri?ulta mis-sistema stess. Madankollu l-kaw?a pre?enti ma tippre?entax tali sitwazzjoni. Mhuwiex ikkontestat li fir-Renju Unit l-affarijiet ta' l-ikel huma intaxxati b'mod iktar favorevoli minn operazzjonijiet b'merkanzija o?ra li hija su??etta g?ar-rati minimi ffissati skond l-Artikolu 12(3) tas-Sitt Direttiva. Huwa pjuttost il-ka? biss ta' applikazzjoni, li hija fiha nnifisha koerenti, ta' dispo?izzjonijiet derogatorji nazzjonali.

– E?i?enzi tad-dritt Komunitarji g?all-applikazzjoni ta' dispo?izzjonijiet derogatorji nazzjonali.

37. Anke jekk Stat Membru japplika dispo?izzjoni nazzjonali derogatorja skond l-Artikolu 28(2)(a), huwa xorta wa?da jibqa', mill-bqija, vinkolat mid-Direttiva u mill-prin?ipji ?enerali tad-dritt li g?andhom ji?u osservati matul it-traspo?izzjoni u l-implementazzjoni tag?ha. G?ad irid ji?i ??arat jekk id-dispo?izzjonijiet tad-dritt Komunitarji jag?tux lill-individwu d-dritt g?all-applikazzjoni tar-rata tat-taxxa korretta (u/jew g?al e?enzjoni).

38. Marks & Spencer issostni li dan id-dritt jirri?ulta mill-Artikolu 12(3) tas-Sitt Direttiva li jipprovdi li r-rata applikabbli g?all-operazzjonijiet taxxabbli hija dik fis-se?? fil-mument li fih ise?? il-fatt li jag?ti lok g?at-taxxa. Dan l-argument ma jistax ji?i a??ettat. Fil-fatt, il-portata ta' din id-dispo?izzjoni tillimita ru?ha b'mod ?ar, skond il-kliem stess tag?ha, g?all-kwistjoni li ji?i stabbilit i?-?mien b'effett minn meta g?andha ti?i applikata rata spe?ifika ta' taxxa.

39. Madankollu, il-prin?ipji ?enerali tad-dritt li Stat Membru g?andu jirrispetta fit-traspo?izzjoni tad-dritt Komunitarju u/jew fl-implementazzjoni ta' dispo?izzjonijiet nazzjonali ta' traspo?izzjoni(24), je?i?u li rata ta' taxxa prevista fid-dritt nazzjonali g?al operazzjonijiet spe?ifi?i ti?i applikata effettivament g?all-operazzjonijiet korrispondenti.

40. Dan jirri?ulta qabel xejn mill-prin?ipju ta' legalità li skond il-?urisprudenza tal-Qorti tal-?ustizzja, huwa wie?ed mill-prin?ipji ?enerali tad-dritt rikonoxxuti fid-dritt Komunitarju.(25). Konsegwentement, l-amministrazzjoni fiskali hija su??etta g?ad-dritt u g?al-li?i u ma tistax tapplika taxxa li tkun inkompatibbli mar-regoli tad-dritt. Barra minn hekk, l-eventwalità li persuna taxxabbli ma tkunx tista' tiddependi fuq il-fatt li operazzjoni ser tkun intaxxata hekk kif previst mil-li?i tmur ukoll kontra l-prin?ipju ta' ?ertezza legali.

41. Il-kwistjoni ta' jekk applikazzjoni ?a?ina tar-regoli nazzjonali fuq it-taxxa fuq il-valur mi?jud tikkostitwixxix ukoll ksur tal-prin?ipji ta' trattament ugwali u ta' newtralità, tiddependi fuq i?-?irkustanzi ta' kull ka? partikolari. Il-prin?ipju ta' trattament ugwali, li fil-qasam tal-VAT sab espressjoni partikolari fil-prin?ipju ta' newtralità fiskali(26), je?i?i li operazzjonijiet identi?i jkunu su??etti wkoll g?all-istess rata ta' taxxa(27). Jekk l-amministrazzjoni fiskali tissu??etta d-distribuzzjoni ta' pastini tat-tè ta' Marks & Spencer g?ar-rata normali, imma tapplika g?al prodotti simili ta' fornituri o?ra r-rata ?ero kif previst legalment, dawn il-prin?ipji ji?u miksura.

42. Il-motivazzjoni ta' dan id-dritt fid-dritt Komunitarju ma tipprekludix li regola derogatorja nazzjonali u mhux is-Sitt Direttiva nnifisha tiffissa r-rata ta' taxxa konkretament fis-se??. Fil-fatt, id-dispo?izzjonijiet ta' Direttiva g?andhom jidhru, mill-perspettiva sostantiva, inkondizzjonati u pre?i?i bi??ejjed sabiex l-individwu jista' jinvokahom. Madankollu, ir-riferiment g?as-Sitt Direttiva u g?all-prin?ipji ?enerali tad-dritt li g?andhom ji?u rispettati meta din ti?i implementata ma jistax ji?i kkunsidrat b?ala inutli min?abba l-fatt li d-Direttiva tag?ti lill-Istati Membri setg?a diskrezzjonali fl-iffissar tar-rata ta' taxxa(28). Kieku dan ma kienx hekk, l-effettività tad-Direttiva ti?i limitata b'mod konsiderevoli. Fil-fatt, id-Direttiva mhux biss talli t?alli f'idejn l-Istati Membri sabiex jiffissaw ir-rata ta' taxxa fil-ka? ta' regoli derogatorji skond l-Artikolu 28(2), i?da hija lanqas ma tarmonizza kompletament l-imsemmija rati ta' taxxa. Minflok, l-individwu, billi jibba?a ru?u fuq id-Direttiva, flimkien mal-prin?ipji ?enerali tad-dritt espost fil-punti 40 u 41 iktar'il fuq, jista' jinvoka li Stat Membru g?andu effettivament jissu??etta operazzjoni g?ar-rata ta' taxxa li hu jkun iffissa fil-li?i, fl-e?er?izzju tas-setg?a diskrezzjonali tieg?u, g?al operazzjonijiet ta' dan it-tip.

43. Jekk Stat Membru bi ?ball ma applikax dispo?izzjoni derogatorja nazzjonali g?al operazzjonijiet spe?ifi?i, il-?bir tat-taxxa li jirri?ulta jikser mhux biss il-li?i fuq it-taxxa, i?da anke d-dritt Komunitarju.

– Konsegwenzi ta’ applikazzjoni ?a?ina ta’ dispo?izzjoni derogatorja nazzjonali

44. L-Istat Membru in kwistjoni huwa f’dan il-ka? obbligat, b?ala prin?ipju, skond id-dritt Komunitarju, li jirrifondi t-taxxi mi?bura. Kif fil-fatt di?à ?ie espost, id-dritt li wie?ed jikseb rifu?joni tat-taxxi mi?bura fi Stat Membru bi ksur tad-dispo?izzjonijiet Komunitarji, jikkostitwixxi l-konsegwenza u huwa kumplimentari tad-drittijiet mog?tija lil individwi mid-dritt Kumunitarju(29). Ir-rifu?joni tat-taxxa telimina *ex post* il-konsegwenzi tal-ksur tad-dritt u twassal finalment g?all-impo?izzjoni konformi mad-dritt Komunitarju. Anke fil-kuntest tad-determinazzjoni tad-dritt g?ar-rifu?joni, l-Istat Membru huwa g?alhekk marbut mil-prin?ipji ?enerali tad-dritt li g?andhom ji?u osservati fit-traspo?izzjoni u fl-implementazzjoni tad-dritt Komunitarju.

45. Konsegwentement, ir-risposta g?all-ewwel ?ew? domandi g?andha tkun is-segwenti:

Fil-ka? li, skond l-Artikolu 28(2)(a) tas-Sitt Direttiva (kemm qabel, kif ukoll wara l-emendi li saru fl-1992 permezz tad-Direttiva 92/77), Stat Membru jkun ?amm, fil-le?i?lazzjoni nazzjonali tieg?u dwar il-VAT, e?enzjoni bir-rifu?joni tat-taxxa m?allsa input fir-rigward ta’ ?erti servizzi spe?ifi?i, allura operatur ekonomiku g?andu d-dritt li jara li dawn id-dispo?izzjonijiet ji?u applikati korrettament abba?i tad-Direttiva in konnessjoni mal-prin?ipji ?enerali tad-dritt li g?andhom ji?u applikati meta din ti?i trasposta u, b’mod partikolari, il-prin?ipji ta’ trattament ugwali, ta’ newtralità, tal-legalità ta’ l-azzjoni amministrattiva u ta?-?ertezza legali.

Jekk f’ka? b?al dan, l-amministrazzjoni nazzjonali interpretat b’mod ?baljat il-le?i?lazzjoni nazzjonali tag?ha, bil-konsegwenza li ?erti servizzi li kellhom jibbenefikaw mill-e?enzjoni bir-rifu?joni tat-taxxa m?allsa input, skond il-le?i?lazzjoni nazzjonali, kienu ?ew intaxxati bir-rata normali, id-dritt Komunitarju allura jag?ti lill-operatur ekonomiku, b?ala prin?ipju, id-dritt g?ar-rifu?joni tat-taxxa fuq il-valur mi?jud li n?abret bi ?ball. Fil-konfigurazzjoni ta’ dan id-dritt g?andhom ji?u rispettati l-prin?ipji ?enerali tad-dritt Komunitarju inklu?i l-prin?ipji ta’ trattament ugwali u tan-newtralità fiskali.

C – *Fuq it-tielet, ir-raba’ u l-?ames domanda*

46. Permezz tat-tielet, ir-raba’ u l-?ames domanda, li g?andhom ji?u e?aminati flimkien, il-qorti nazzjonali essenzjalment tistaqsi ta?t liema kundizzjonijiet l-Istat Membru jista’ ju?a l-e??ezzjoni ta’ arrikkiment indebitu sabiex jirrifjuta talba g?ar-rifu?joni tat-taxxa fuq il-valur mi?jud.

47. Fin-nuqqas ta’ le?i?lazzjoni Komunitarja fil-qasam tat-talbiet ta’ rifu?joni tat-taxxi, hija s-sistema legali interna ta’ kull Stat Membru li g?andha tiddetermina l-kundizzjonijiet li g?andhom ji?u sodisfatti sabiex ikunu jistg?u isiru dawn it-talbiet, dejjem sakemm dawn ir-rekwi?iti jirrispettaw il-prin?ipji ta’ ekwivalenza u ta’ effettività, ji?ifieri, li ma jkunux anqas vanta??ju?i mill-kundizzjonijiet li jirrigwardaw talbiet simili li huma bba?ati fuq dispo?izzjonijiet tad-dritt intern u li l-anqas ma ji?u implementati b’mod li jag?mlu prattikament impossibbli l-e?er?izzju tad-drittijiet mog?tija mis-sistema legali Komunitarja(30).

48. G?alhekk, il-Qorti tal-?ustizzja rrikonoxxiet, b?ala prin?ipju, li d-dritt nazzjonali jista’ jeskludi r-rifu?joni jekk dan jista’ jwassal g?al arrikkiment indebitu tal-persuna taxxabbli, peress li dan kien su??essivament g?adda l-oneru tat-taxxa fuq persuna taxxabbli o?ra(31).

49. Min?abba li regoli b?al dawn jikkostitwixxu restrizzjoni tal-prin?ipju ta’ rifu?joni fuq it-taxxi mi?bura bi ksur td-dritt Komunitarju, il-Qorti tal-?ustizzja stabbiliet e?i?enzi stretti sabiex ji?i pprovat l-arrikkiment(32). G?alhekk, f’dak li jikkon?erna taxxi indiretti, wie?ed ma jistax jippre?umi li t-taxxi ?ew effettivament mg?oddija fuq il-konsumatur. Il-kwistjoni ta’ jekk it-trasferiment fuq il-konsumatur innewtralizzax effettivament l-effetti ekonomi?i li t-taxxa m?allsa kellha fuq il-persuna

taxxabbli(33) u jekk r-rifu?joni ta’ dan ta’ l-a??ar twassalx g?al arrikkiment, tiddependi l-iktar fuq fatturi differenti li g?andhom ji?u stabbiliti fil-kuntest ta’ anali?i ekonomika(34).

50. Skond dak li ?ie espost mir-Renju Unit fil-fa?i orali, il-qorti li quddiemha ?iet ippre?entata l-kaw?a prin?ipali ?abret provi sostanzjali fuq din il-kwistjoni. G?aldaqstant jista’ ji?i kkunsidrat b?ala a??ertat, g?all-finijiet tal-kaw?a prin?ipali, li r-rifu?joni integrali tat-taxxa fuq il-valur mi?jud jista’ jwassal g?al arrikkiment indebitu ta’ Marks & Spencer.

51. Konsegwentement, il-prin?ipju ta’ l-effettività ma jipprekludix i?-?a?da tar-rifu?joni tat-taxxa. Lanqas ma je?istu indikazzjonijiet ta’ ksur tal-prin?ipju ta’ l-ekwivalenza (l-istess valur). Dan ta’ l-a??ar huwa f’kull ka? applikabbli jekk dan il-prin?ipju jinftiehem kif huwa ?ie mifhum fil-kuntest attwali tieg?i, ji?ifieri fis-sens li ma jippermettix it-trattament sfavorevoli ta’ talbiet ta’ rifu?joni ta’ taxxa ibba?ati fuq id-dritt Komunitarju fir-rispett ta’ talbiet simili li huma biss nazzjonali.(35)

52. F’kull ka?, id-dritt nazzjonali kien jipprovdi l-e??ezzjoni ta’ arrikkiment fil-perijodu rilevanti biss meta l-persuna taxxabbli li tinvoka r-rifu?joni tkun ?allset it-taxxa fuq il-valur mi?jud matul e?er?izzju fiskali, ji?ifieri meta ma kelliex dritt g?al tnaqqis tat-taxxa input suffi?jentement g?oli sabiex tpa??i mat-taxxa output li kellha tit?allas. Fil-ka? ta’’l hekk imsej?a repayment traders id-dritt g?al rifu?joni (iktar g?olja) tat-taxxa b?ala konsegwenza ta’ rettifika tal-klassifikazzjoni fiskali ta’ l-operazzjonijiet output ma setg?ax ji?i ristrett abba?i ta’ l-e??ezzjoni ta’ arrikkiment.

53. Skond Marks & Spencer, dawn il-modalitajiet differenzjati ta’ rimbor? jiksru l-prin?ipji ta’ trattament ugwali u tan-newtralità fiskali.

54. Fis-Sentenza Marks & Spencer I, il-Qorti tal-?ustizzja di?à ddikjarat li l-Istati Membri, meta jaddattaw ir-regoli dwar ir-rifu?joni g?andhom jirrispettaw, fil-kamp ta’ l-applikazzjoni tad-dritt Komunitarju, apparti mill-prin?ipji ta’ ekwivalenza u effettività, anke l-prin?ipji ?enerali tad-dritt li jiffurmaw parti mid-dritt Komunitarju.(36) Dawn jinkludu, b’mod partikolari, l-obbligu ta’ l-osservanza tal-prin?ipju ta’ trattament ugwali u – fil-qasam tat-taxxa fuq il-valur mi?jud – tal-prin?ipju tan-newtralità fiskali li nixtieq ne?amina fl-ewwel lok.

55. B’mod preliminari, però nixtieq nikkonstata g?al darba o?ra dan li ?ej fuq il-kuntest fattwali:

– Là mid-de?i?joni ta’ rinviju u lanqas mill-osservazzjonijiet ta’ l-intervenjenti ippre?entati quddiem il-Qorti tal-?ustizzja, ma jista’ ji?i konklu? li operatur ekonomiku ie?or, apparti minn Marks & Spencer, talab jew ing?ata rifu?joni ta’ taxxa fuq il-valur mi?jud, min?abba li bieg? pastini tat-tè li ori?inarjament kienu kklassifikati ?a?in b?ala ?elu.

– L-impri?a ta’ bejg? bl-imnut Tesco ing?atat, skond indikazzjonijiet ta’ Marks & Spencer li l-Gvern tar-Renju Unit ma setg?ax, madankollu, jikkonferma fil-fa?i orali, rifu?joni tat-taxxa b?ala *repayment trader.* Dawn ir-rifu?jonijiet kienu jikkon?ernaw retifika tat-trattament fiskali ta’ prodotti differenti mill-pastini tat-tè (ilma minerali u meraq tal-frott). Fir-rigward ta’ Tesco ma tqajjimitx l-e??ezzjoni li l-pagament kien se jwassal g?al arrikkiment indebitu min?abba li t-taxxa kienet ?iet mg?oddija fuq il-klijenti.

– Il-prin?ipju tan-newtralità fiskali

56. Qabel xejn, il-Qorti tal-?ustizzja iddedu?iet mill-prin?ipju tan-newtralità fiskali li, fi ?dan kull pajji?, il-merkanzija ta' l-istess tip g?andha tkun su??etta g?all-istess pi? ta' taxxa, indipendentement mid-daqs tal-linja ta' produzzjoni u ta' distribuzzjoni.(37) In-newtralità f'dan is-sens hija ggarantita mid-dritt ta' tnaqqis tat-taxxa im?allsa input. It-tnaqqis tat-taxxa im?allsa input g?andu b?ala effett li l-istadji intermedji kollha ji?u totalment e?entati mit-taxxa fuq il-valur mi?jud u li l-konsumatur fl-a??ar jitg?abba b'taxxa li hija e?attament proporzjonali mal-valur tas-servizz.

57. Su??essivament il-Qorti tal-?ustizzja ddedu?iet, mill-prin?ipju tan-newtralità fiskali, fuq livell ?enerali ?afna, li l-merkanziji ta' l-istess tip, u li g?alhekk jinsabu f'kompetizzjoni bejniethom, g?andhom ji?u ttrattati bl-istess mod mill-perspettiva tat-taxxa tal-valur mi?jud(38). Dan l-aspett tal-prin?ipju ta' newtralità kellu rwol fil-?urisprudenza li ng?atat s'issa, b'mod partikolari g?ad-determinazzjoni ta' l-operazzjonijiet taxxabbli u ta' l-interpretazzjoni ta' dawk il-ka?ijiet ta' e?enzjoni msemmija fl-Artikolu 13 tas-Sitt Direttiva.

58. F'sentenzi o?ra, il-Qorti tal-?ustizzja sostniet li l-prin?ipju ta' newtralità fiskali jipprekludi li operaturi ekonomi?i li jwettqu l-istess operazzjonijiet ji?u trattati b'mod differenti fil-qasam ta' ?bir tat-taxxa fuq il-valur mi?jud.(39) G?alkemm hawnhekk jidher li t-trattament ugwali ta' operaturi ekonomi?i differenti jing?ata iktar importanza, madankollu, jiena ninterpreta din il-konstatazzjoni fis-sens li trattament differenti ta' operaturi ekonomi?i differenti huwa inammissibbli proprju b'referenza g?al operazzjonijiet identi?i.

59. Fl-a??arnett, il-Qorti tal-?ustizzja ddikjarat li l-prin?ipju ta' newtralità fiskali jinkludi l-prin?ipju tat-tne??ija ta' distorsjonijiet tal-kompetizzjoni li jirri?ultaw minn trattament differenti mill-perspettiva tal-VAT. G?alhekk, id-distorsjoni hija stabbilita meta ji?i kkonstatat illi provvisti ta' servizzi huma fi stat ta' kompetizzjoni u huma ttrattati b'mod mhux ugwali mill-perspettiva tal-VAT.(40)

60. Minn din id-definizzjoni tal-prin?ipju tan-newtralità jirri?ulta li f'dan il-ka? huwa llegali li ji?i applikat trattament fiskali differenti g?all-konsenji ta' pastini tat-tè (paragunabbli). Bl-istess mod, id-dispo?izzjonijiet fuq ir-rifu?joni tat-taxxa ma jistg?ux *ex post* iwasslu sabiex ji?i applikat trattament differenzjat g?ad-distribuzzjonijiet ta' prodotti paragunabbli.

61. Min-na?a l-o?ra, il-prin?ipju ta' newtralità ma jikkon?ernax id-differenza ?enerali ta' trattament, bejn operaturi ekonomi?i differenti, li ma tkunx relatata ma l-intaxxar ta' operazzjonijiet simili, i?da jirrigwarda karatteristi?i o?ra. Konsegwentement, i?-?irkustanza li Tesco kisbet ir-rifu?joni tat-taxxa in konnessjoni ma' merkanzija o?ra, g?alkemm it-taxxi ?ew mg?oddija fuq il-klijenti, hija irrilevanti g?all-applikazzjoni tal-prin?ipju ta' newtralità.

62. Il-prova tal-ksur tal-prin?ipju ta' newtralità ti?i stabbilita jekk, sa mill-bidu, i?-zero-rating ?ie applikat g?all-pastini tat-tè ta' operaturi ekonomi?i o?ra filwaqt li l-konsenji simili ta' Marks & Spencer kienu su??etti g?al rata ta' taxxa normali. Barra minn hekk il-ksur ji?i stabbilit jekk operaturi ekonomi?i o?ra, kuntrarjament g?al Marks & Spencer, kisbu r-rifu?joni tat-taxxa fuq il-valur mi?jud "*ex post*" wara evalwazzjoni ?dida ta' konsenji simili, ming?ajr ma tkun ?iet ikkunsidrata l-e??ezzjoni ta' l-arrikkiment. Mhuwiex me?tie? li jkun hemm ?vanta?? ekonomiku ulterjuri. It-trattament fiskali differenzjat ta' operazzjonijiet identi?i jindika fil-fatt distorsjoni tal-kompetizzjoni.

63. Min?abba li hija biss l-amministrazzjoni fiskali li g?andha l-informazzjoni me?tie?a sabiex ji?i pprovat, b'mod konklu?iv, li kien hemm ksur tal-prin?ipju ta' newtralità permezz ta' prattika amministrattiva spe?ifika, jista' ji?i impost fuq il-persuna taxxabbli kkon?ernata biss oneru tal-prova limitat (tal-fatti). B'mod ?enerali jista' jkun bi??ejjed jekk l-operatur ikkon?ernat isemmi operaturi ekonomi?i o?ra li jiddistribwixxu prodotti paragunabbli u li eventwalment ibbenefikaw minn trattament fiskali iktar favorevoli.

– Prin?ipju tal-trattament ugwali

64. Minbarra l-prin?ipju tan-newtralità fiskali, l-Istati Membri g?andhom jirrispettaw, fl-implementazzjoni tas-Sitt Direttiva dwar it-taxxa fuq il-valur mi?jud, anke l-prin?ipju ?enerali ta' trattament ugwali. F'dan ir-rigward huwa bi??ejjed li ji?i osservat li, skond ?urisprudenza stabbilita tal-Qorti tal-?ustizzja, il-projbizzjoni tad-diskriminazzjoni hija sempli?ement espressjoni spe?ifika tal-prin?ipju ?enerali ta' ugwaljanza fid-dritt, liema prin?ipju jirrikjedi li sitwazzjonijiet komparabbli ma jkunux trattati b'mod differenti u li sitwazzjonijiet differenti ma jkunux trattati bl-istess mod, sakemm trattament b?al dan ma jkunx o??ettivament i??ustifikat.(41)

65. Il-Gvern tar-Renju Unit ma jikkontestax il-fatt li, fir-rigward ta' l-e??ezzjoni ta' arrikkiment, sa l-emenda tal-li?i dwar il-VAT fl-2005, kien hemm dispo?izzjonijiet differenti g?ar-repayment trader u l-payment trader. Madankollu huwa sostna li t-talbiet g?al rifu?joni mag?mulin fis-sitwazzjonijiet rispettivi mhumiex paragunabbli.

66. Madankollu, l-istess b?al Kummissjoni u b?al Marks & Spencer, jien mhux f'po?izzjoni li nara differenza b?al din li hija determinanti g?all-eventwali applikazzjoni ta' l-e??ezzjoni ta' arrikkiment indebitu.

67. Fi?-?ew? ka?ijiet, il-prezz g?all-merkanzija mqassma jinkludi fl-ewwel lok, it-taxxa fuq il-valur mi?jud. Ix-xerrej i?allas it-taxxa kollha lill-persuna taxxabbli. Kemm ir-repayment trader kif ukoll il-payment trader ipa??u t-taxxa li g?andha tit?allas lill-uffi??ju tat-taxxi permezz tad-dritt li huma g?andhom li jnaqqsu t-taxxa m?allsa output. Fil-ka? tar-repayment trader minn dan kollu jirri?ulta kreditu favur il-persuna taxxabbli; huwa g?andu d-dritt g?al rifu?joni fil-konfront ta' l-uffi??ju tat-taxxi. Fil-ka? l-ie?or je?isti kreditu favur l-uffi?ju tat-taxxa li g?andu jit?allas mill-persuna taxxabbli.

68. Jekk iktar tard jinstab li g?al ?erti operazzjonijiet ma tapplikax ir-rata normali tat-taxxa i?da r-rata ?ero (zero-rating), konsegwentement wie?ed mill-elementi ta' tpa??ija ji?i mnaqqas. Dan iwassal sabiex repayment trader jara ?ieda fil-kreditu favur tieg?u u, fil-ka? ta' payment trader, tnaqqis fil-kreditu favur l-uffi??ju tat-taxxi. Fi?-?ew? ka?ijiet, sabiex ti?i regolarizzata s-sitwazzjoni, je?tie? li l-uffi?ju tat-taxxa jirrifondi lill-persuna taxxabbli, u dan jista' jwassal g?al arrikiment indebitu fil-ka? li t-taxxa output fuq l-operazzjonijiet in kwistjoni kienet ?iet mg?oddija kompletament fuq il-klijenti u fil-ka? li ma jkunx hemm inkonvenjenti ekonomi?i o?ra li jeskludu l-arrikiment.

69. Min?abba li s-sitwazzjonijiet tar-repayment u tal-payment trader g?alhekk huma identi?i mil-perspettiva ta' arrikkiment indebitu, il-prin?ipju ta' trattament ugwali je?i?i li anke l-e??ezzjoni ta' l-arrikkiment ti?i applikata b'mod ugwali fil-ka? tat-talbiet rispettivi g?al rifu?joni. Madankollu, skond il-li?i tar-Renju Unit, dan ma kienx isir sakemm is-sitwazzjoni legali ?iet emendata fl-2005.

70. Il-fatt innifsu li kien hemm intervent le?i?lattiv jissu??erixxi li kien hemm trattament li kien manifestament mhux ugwali bejn sitwazzjonijiet komparabbli. Li kieku s-sitwazzjonijiet ma kinux effettivament paragunabbli, f'dak il-ka? il-le?i?latur ma kienx ikun jista' jestendi l-e??ezzjoni ta' l-arrikkiment skond l-artikolu 80(3) tal-li?i fuq il-VAT 2005 g?as-sitwazzjoni tar-repayment trader.

71. Madankollu, ir-*ratio* tat-trattament mhux ugwali li kien je?isti sa dak i?-?mien bl-ebda mod ma jista' jinftiehem peress li l-fatt ta' jekk, persuna taxxabbli ti?ix ikklassifikata, matul e?er?izzju fiskali, f'sitwazzjoni jew f'o?ra kien jiddipendi fuq kull xorta ta' ?irkustan?i u fatturi li jistg?u jinbidlu f'kull mument b?al, per e?empju, il-kompo?izzjoni tal-firxa ta' prodotti, l-investimenti mag?mula, etc.

– Rimedju fil-ka? ta' ksur tal-prin?ipji tan-newtralità fiskali u ta' trattament ugwali

72. Qabel xejn g?andu ji?i mfakkar li huma l-qrati nazzjonali inkarigati biex japplikaw, fil-kuntest tal-kompetenzi tag?hom, id-dispo?izzjonijiet tad-dritt Komunitarju li g?andhom jassiguraw l-effett s?i? ta' dawn ir-regoli u j?arsu d-drittijiet li dawn jag?tu lill-individwi(42). Fl-istess ?in, il-prin?ipju tas-supremazija tad-dritt Komunitarju je?i?i li ma ti?ix applikata kwalsijasi dispo?izzjoni tal-li?i nazzjonali li tmur kontra regola Komunitarja, indipendentement mill-fatt jekk ?ietx qabel jew wara din ta' l-a??ar(43).

73. Huwa minnu li Stat Membru g?andu l-g?a?la tal-mod li bih jelimina, g?all-futur, ksur tal-prin?ipju ta' trattament ugwali. B?ala prin?ipju, huwa jista' jne??i l-oneru tat-taxxa g?al grupp jew jimponieh bl-istess mod g?al grupp ie?or. ?ieda retroattiva fl-oneru tat-taxxa, madankollu, tikkuntrasta, b'mod ?enerali, mal-prin?ipju ta' ?arsien ta' l-aspettativi le?ittimi.(44)

74. Kif il-Qorti tal-?ustizzja di?à dde?idiet f'diversi okka?jonijiet, f'ka?ijiet ta' diskriminazzjoni kuntrarji g?ad-dritt Komunitarju, sakemm ma jkunux ?ew adottati mi?uri bil-g?an li jer?g?u jistabbilixxu t-trattament ugwali, l-osservanza tal-prin?ipju ta' l-ugwaljanza jista' ji?i assigurat biss bl-g?oti lill-persuni tal-kategorija ?vanta??jata ta' l-istess vanta??i li jibbenefikaw minnhom il-persuni tal-kategorija privile??jata. F'sitwazzjoni b?al din, il-qorti nazzjonali hija obbligata li ma tapplikax kull dispo?izzjoni nazzjonali diskriminatorja, ming?ajr ma jkollha g?alfejn titlob jew tistenna t-t?assir minn qabel tag?ha mil-le?i?latur, u g?andha tapplika g?all-membri tal-grupp ?vanta??jat l-istess sistema li minnha jibbenefika l-grupp l-ie?or.(45)

75. Konsegwentement, l-e??ezzjoni ta' arrikkiment indebitu ta' Marks & Spencer ma tistax ti?i invokata sakemm din tikser il-prin?ipju ta' trattament ugwali.

76. Fil-verità, ?add ma jista' jinvoka l-ugwaljanza fl-illegalità, ji?ifieri jinvoka favur tieg?u ille?itu mag?mul a favur ta' o?rajn .(46) G?alhekk il-Qorti tal-?ustizzja per e?empju dde?idiet fil-kuntest tad-dispo?izzjoni dwar l-g?ajnuna mill-Istat li d-debituri ta' xi ?las ma jistg?ux je??epixxu li l-e?enzjoni li minnha jibbenefikaw impri?i o?ra kienet tikkostitwixxi g?ajnuna mill-Istat sabiex ma jit?allsux dan il-kontribut; l-estensjoni ta?-?irku ta' benefi?jarji potenzjali g?al impri?i o?ra ma tippermettix l-eliminazzjoni ta' l-effetti ta' g?ajnuna mog?tija bi ksur ta' l-Artikolu 88(3) KE, i?da, bil-kontra ta' dan, ikollha b?ala konsegwenza ?-?ieda ta' l-effetti ta' dik l-g?ajnuna.(47)

77. Skond ?urisprudenza stabbilita, madankollu, ma je?isti l-ebda obbligu min-na?a ta' l-Istati Membri li jeskludu r-rifu?joni tat-taxxi mi?bura bi ksur tad-dritt Komunitarju safejn dan jista' jwassal g?al arrikkiment indebitu. Skond il-?urisprudenza, ir-regola pjuttost g?andha tkun dik ta' rifu?joni li minnha wie?ed *jista'* jitbieg?ed sabiex jevita arrikkiment indebitu(48). Konsegwentement, ma jkunx hemm ksur tad-dritt Komunitarju jekk regola nazzjonali tippermetti r-rifu?joni ta' taxxi mi?bura bi ksur tad-dritt Komunitarju ming?ajr ma tipprovdi restrizzjoni min?abba arrikkiment indebitu b?al ma kien manifestament il-ka? fir-Renju Unit sa l-2005 fir-rigward tar-repayment traders. L-eliminazzjoni

tat-trattament mhux ugwali permezz tas-sospensjoni ta' l-e??ezzjoni ta' arrikkiment fil-konfront tal-payment traders g?alhekk ma tipprodu?i l-ebda "ugwaljanza fl-illegalità".

78. B'mod partikolari, fil-fa?i orali Marks & Spencer osservat li l-fatt li hija ti?i mi??uda r-rifu?joni jista' jwassal g?al arrikkiment indebitu favur l-uffi??ju tat-taxxa. Fil-verità, ir-rifu?joni g?andha ssir favur il-klijenti ta' Marks & Spencer li huma dawk li fl-a??ar ?allsu l-VAT li ma kinitx dovuta. F'dan ir-rigward ir-Renju Unit ikkonfuta li l-Istat xorta wa?da g?amel u?u mir-ri?orsi fiskali mi?bura b'mod ?baljat g?al skopijiet ta' interess kollettiv li minnhom, fl-a??ar mill-a??ar, ibbenefikaw anke l-klijenti ta' Marks & Spencer.

79. F'dan il-kuntest g?andu ji?i mfakkar li Stat Membru ma jistax, b?ala prin?ipju, jag?mel u?u minn ksur tad-dritt Komunitarju sabiex jie?u vanta?? minnu.(49) Barra minn hekk, jkun e??essiv li l-Qorti tal-?ustizzja tintalab tidde?iedi dwar min, minn fost l-Istat jew l-impri?a kkon?ernata, jista' ju?a bl-iktar mod xieraq u utli r-ri?orsi finanzjarji mi?bura in?ustament g?al-benefi??ju tal-klijenti ta' Marks & Spencer.

V – **Konklu?jonijiet**

80. B?ala konklu?joni nipproponi li r-risposti g?ad-domandi preliminari g?andhom ikunu s-segwenti:

1. Fil-ka? li, skond l-Artikolu 28(2)(a), tas-Sitt Direttiva tal-Kunsill 77/338/KEE tas-17 ta' Mejju 1977, fuq l-armonizzazzjoni tal-li?ijiet ta' l-Istati Membri dwar taxxi fuq id-d?ul mill-bejg? - Sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur mi?jud: ba?i uniformi ta' stima, (qabel u wara l-modifika tag?ha permezz tad-Direttiva 92/77), (kemm qabel, kif ukoll wara l-emendi li saru fl-1992 permezz tad-Direttiva 92/77KEE), Stat Membru jkun ?amm, fil-le?i?lazzjoni nazzjonali tieg?u dwar il-VAT, e?enzjoni bir-rifu?joni tat-taxxa m?allsa input fir-rigward ta' ?erti servizzi spe?ifi?i, allura operatur ekonomiku g?andu d-dritt li jara li dawn id-dispo?izzjonijiet ji?u applikati korrettament abba?i tad-Direttiva in konnessjoni mal-prin?ipji ?enerali tad-dritt li g?andhom ji?u applikati meta din ti?i trasposta u, b'mod partikolari, il-prin?ipji ta' trattament ugwali, ta' newtralità, tal-legalità ta' l-azzjoni amministrattiva u ta?-?ertezza legali.

Jekk f'ka? b?al dan, l-amministrazzjoni nazzjonali interpretat b'mod ?baljat il-le?i?lazzjoni nazzjonali tag?ha, bil-konsegwenza li ?erti servizzi li kellhom jibbenefikaw mill-e?enzjoni bir-rifu?joni tat-taxxa m?allsa input, skond il-le?i?lazzjoni nazzjonali, kienu ?ew intaxxati bir-rata normali, id-dritt Komunitarju allura jag?ti lill-operatur ekonomiku, b?ala prin?ipju, id-dritt g?ar-rifu?joni tat-taxxa fuq il-valur mi?jud li n?abret bi ?ball. Fil-konfigurazzjoni ta' dan id-dritt g?andhom ji?u rispettati l-prin?ipji ?enerali tad-dritt Komunitarju inklu?i l-prin?ipji ta' trattament ugwali u tan-newtralità fiskali.

2. Id-Direttiva ma tipprekludix, b?ala prin?ipju, le?i?lazzjoni nazzjonali li teskludi r-rifu?joni tat-taxxa fuq il-valur mi?jud mi?bura bi ksur tad-dritt Komunitarju safejn dan jista' jwassal g?all-arrikkiment indebitu tal-persuna taxxabli.

Madankollu, huwa kontra l-prin?ipju ta' trattament ugwali li g?andu ji?i rispettat matul l-implementazzjoni tad-Direttiva, li l-e??ezzjoni ta' l-arrikkiment tkun applikabbli biss g?al dawk il-persuni taxxabbli li f'e?er?izzju fiskali kienu ?allsu t-taxxa fuq il-valur mi?jud output, i?da mhux g?al persuni taxxabbli li d-dritt tag?hom g?at-tnaqqis tat-taxxa input kien jaqbe? il-VAT li kienet dovuta g?all-operazzjonijiet output tag?hom (*repayment traders*).

Huma l-qrati nazzjonali inkarigati biex japplikaw, fil-kuntest tal-kompetenzi tag?hom, id-dispo?izzjonijiet tad-dritt Komunitarju li g?andhom jassiguraw l-effett s?i? ta' dawn ir-regoli u j?arsu d-drittijiet li dawn jag?tu lill-individwi billi ma japplikawx kwalsijasi dispo?izzjoni tal-li?i nazzjonali li

tmur kontra l-prin?ipju ta’ trattament ugwali.

1 – Lingwa ori?inali tal-kaw?a: il-?ermani?.

2 – Is-Sitt Direttiva tal-Kunsill 77/388/KEE tas-17 ta’ Mejju 1977, fuq l-armonizzazzjoni tal-li?ijiet ta’ l-Istati Membri dwar taxxi fuq id-d?ul mill-bejg? - Sistema komuni ta’ taxxa fuq il-valur mi?jud: ba?i uniformi ta’ stima (?U L 145, p. 1).

3 – Permezz tad-Direttiva tal-Kunsill 92/111/KEE ta’ l-14 ta’ Di?embru 1992 li temenda d-Direttiva 77/388/KEE u tintrodu?i mi?uri ta’ simplifikazzjoni fir-rigward tat-taxxa fuq il-valur mi?jud (?U L 384, p. 47), ir-rata ta’ 15 % kienet introdotta temporanjament b?ala rata standard minima. Sussegwentement, it-tul ta’ ?mien ta’ l-applikazzjoni tar-rata standard minima ?ie m?edded g?al diversi drabi, l-a??ar darba fl-2010 mid-Direttiva ta’ Kunsill 2005/92/KE tat-12 ta’ Di?embru 2005, li temenda d-Direttiva 77/388 fir-rigward tal-perijodu ta’ l-applikazzjoni tar-rata standard minima tal-VAT (?U L 345, p. 19).

4 – Id-dispo?izzjonijiet tad-Direttiva dwar il-livell tar-rati mnaqqsa u s-servizzi li g?alihom jistg?u ji?u applikati dawn ir-rati (ara f’dan ir-rigward l-anness H tas-Sitt Direttiva) ?ew armonizzati progressivament.

5 – Direttiva tal-Kunsill 92/77/KEE tad-19 ta’ Ottubru 1992 li tissupplimenta s-sistema komuni tat-taxxa fuq il-valur mi?jud u li temenda d-Direttiva 77/388/KEE (approssimazzjoni tar-rati tal-VAT) (?U L 316, p. 1).

6 – Skond it-tieni sentenza ta’ l-Artikolu 28 l (3), tas-Sitt Direttiva, il-validità tad-dispo?izzjoni tran?itorja ti?i awtomatikament esti?a sad-d?ul fis-se?? tas-sistema definittiva li minkejja dan g?adha ma ?ietx adottata.

7 – Is-silta rilevanti tad-Tieni Direttiva tal-Kunsill 67/228/KEE tal-11 ta’ April 1967 dwar l-armonizzazzjoni tal-le?i?lazzjonijiet ta’ l-Istati Membri dwar it-taxxa fuq id-d?ul mill-bejg? – Struttura u metodi ta’ applikazzjoni tas-sistema komuni ta’ taxxa fuq il-valur mi?jud (?U 71, 1967, p. 1303) kienet tipprovdi hekk: “G?all-mog?dija mis-sistema pre?enti ta’ taxxi fuq id-d?ul mill-bejg? g?as-sistema komuni ta’ taxxa fuq il-valur mi?jud, l-Istati Membri g?andhom l-g?a?la: [...] li jipprovdu sal-mument tat-tne??ija tat-taxxa fuq l-importazzjoni u tat-taxxa fuq l-esportazzjoni g?all-kummer? bejn l-Istati Membri, g?al ra?unijiet ta’ interess so?jali definiti sew u favur il-konsumaturi finali, rati mnaqqsa jew sa?ansitra e?enzjonijiet b’eventwali rifu?jonijiet tat-taxxi m?allsa fl-istadju pre?edenti, safejn l-effett globali ta’ dawn il-mi?uri ma jaqbi?x dak ta’ l-a?evolazzjonijiet applikati fis-sistema pre?enti.”

8 – Huwa biss wara l-pre?entazzjoni ta’ rikors g?all-nuqqas ta’ Stat li jwettaq obbligu min?abba trattament inugwali ta?-?ew? gruppi in kwistjoni ta’ su??etti passivi tat-taxxa li r-Renju Unit adotta, b’effett mis-26 ta’ Mejju 2005, le?i?lazzjoni dwar l-arrikkiment ukoll g?ar-repayment traders.

9 – Sentenza Marks & Spencer plc vs Commissioners of Customs and Excise (C-62/00, ?abra p. I-6325).

10 – Konklu?jonijiet ta’ l-24 ta’ Jannar 2002, (C-62/00, ?abra p. I-6235, punt 44).

11 – Sentenza ??itata fin-nota ta’ qieg? il-pa?na 9, punt 27.

12 – Sentenza Marks & Spencer I, i??itata fin-nota ta’ qieg? il-pa?na 9, punt 30, li tirreferi g?as-sentenza tat-2 ta’ Frar 1988, Barra (309/85, ?abra p. 355, punt 17), tas-6 ta’ Lulju 1995, BP Soupergaz (C-62/93, ?abra p. I-1883, punt 40), tad-9 ta’ Frar 1999, Dilexport (C-343/96, ?abra p. I-579, punt 23) u tat-8 ta’ Marzu 2001, Metallgesellschaft *et*, (C-397/98 u C-410/98, ?abra p. I-1727,

punt 84).

13 – L-Ewwel Direttiva tal-Kunsill 67/227/KEE tal-11 ta' April 1967 fuq l-armonizazzjoni tal-le?islazzjoni ta' l-Istati Membri dwar it-taxxi fuq il-bejg? (?U 71, p. 1301). Li da?let fis-se?? b'effett mill-1 ta' Jannar 2007, id-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE tat-28 ta' Novembru 2006 dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur mi?jud (?U L 347, p. 1) issostitwit l-Ewwel Direttiva dwar it-taxxa fuq il-valur mi?jud. L-Artikolu 1(1) tag?ha, filwaqt li jirreferi g?all-le?i?lazzjoni pre?edenti, jipprovdi "Din id-Direttiva tistabbilixxi s-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur mi?jud (VAT)."

14 – Ara wkoll barra minn hekk it-tmien premessa li tipprovdi: "l-bidla tas-sistemi ta' taxxa kumulattiva b'?afna stadji attwalment fis-se?? fil-parti l-kbira ta' l-Istati Membri b'sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur mi?jud g?andha twassal, anke jekk ir-rati u l-e?enzjonijiet ma jkunux armonizzati fl-istess ?in, g?al newtralità fil-kompetizzjoni fis-sens li, fi ?dan kull pajji?, fuq o??etti ta' l-istess tip jkun hemm l-istess pi? ta' taxxa, indipendentement mit-tul tal-produzzjoni u l-katina tad-distribuzzjoni, u li, fil-kummer? internazzjonali jkun mag?ruf l-ammont ta' pi? ta' taxxa fuq l-o??etti sabiex ikun jista' ji?i effettwat kumpens e?att ta' din l-ispi?a; li g?andha, g?alhekk, ti?i prevista, fl-ewwel stadju, l-adozzjoni min-na?a ta' l-Istati Membri kollha tas-sistema komuni tat-taxxa fuq il-valur mi?jud, ming?ajr ma jkun hemm ukoll armonizazzjoni tar-rati u ta' l-e?enzjonijiet".

15 – Ara l-proposta tal-Kummissjoni tad-29 ta' ?unju 1973 tas-Sitt Direttiva tal-Kunsill fuq l-armonizzazzjoni tal-li?ijiet ta' l-Istati Membri dwar taxxi fuq id-d?ul mill-bejg? - Sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur mi?jud: ba?i uniformi ta' stima, Bullettin tal-Komunitajiet Ewropej, supplement 11/73, p. 31. Ara, dwar l-effett ta?-zero-rating, il-konklu?jonijiet tieg?i ta' l-4 ta' Mejju 2006 fil-kaw?a Talacre Beach Caravan Sales (C-251/05, ?abra p. I-6269, punti 22 u 23).

16 – Ara, f'dak li jirrigwarda l-osservanza tal-prin?ipji ?enerali tad-dritt u, b'mod partikolari, tad-drittijiet fondamentali, fl-okka?joni tat-traspo?izzjoni u l-applikazzjoni tad-dritt Komunitarju: is-sentenzi tal-25 ta' Novembru 1986, Klensch *et* (201/85 u 202/85, ?abra p. I-3477, punti 8 sa 10), tat-13 ta' Lulju 1989, Wachauf, (5/88, ?abra, p. I-2609, punt 19), tat-18 ta' ?unju 1991, ERT, (C-260/89, ?abra p. I-2925, punt 42 *et seq*) tat-3 ta' Di?embru 1998, Belgacodex (C-381/97, ?abra p. I-8153, punt 26), u tas-27 ta' April 2006, Il-Kummissjoni vs Il-?ermanja (C-441/02 (?abra, p. I-3449, punti 107 u. 108) u tal-11 ta' Mejju 2006, Federation of Technological Industries *et* (C-384/04, ?abra p. I-4191, punt 29).

17 – Ara, f'dan ir-rigward, il-konklu?jonijiet tieg?i fil-kaw?a Talacre Beach Caravan Sales (i??itat fin-nota ta' qieg? il-pa?na 15, punt 17 u referenzi o?ra). F'dak li jirrigwarda d-dispo?izzjonijiet ta' deroga mill-Artikolu 28(3)(a) tas-Sitt Direttiva, ara wkoll is-sentenza tas-7 ta' Di?embru 2006, Eurodental (C-204/05, ?abra p. I-11479, punt 54).

18 – I??itata fin-nota ta' qieg? il-pa?na 15, punt 24.

19 – Sentenza tat-3 ta' Mejju 2001, (C-481/98, ?abra p. I-3369, punt 21).

20 – Sentenza tat-13 ta' Lulju 2000 (C-36/99, ?abra p. I-6049).

21 – Sentenza Idéal Tourisme (i??itata fin-nota ta' qieg? il-pa?na 20, punt 37). Ara wkoll is-sentenza Eurodental (i??itata fin-nota ta' qieg? il-pa?na 17, punti 50 u 51).

22 – Sentenza Klensch *et* (i??itata fin-nota ta' qieg? il-pa?na 16, punt 9).

23 – Sentenza Idéal Tourisme (i??itata fin-nota ta' qieg? il-pa?na 20, punt 38). Ara wkoll is-sentenza Eurodental (i??itata fin-nota ta' qieg? il-pa?na 17, punt 52).

24 – Ara, f’dan ir-rigward, il-?urisprudenza ??itata fin-nota ta’ qieg? il-pa?na 16.

25 – Sentenza tat-22 ta’ ?unju 2006, Il-Bel?ju u Forum 187 (C-182/03 u C-217/03, ?abra p. I-5479, punt 69).

26 – Ara, dwar in-ness bejn il-prin?ipju ta’ trattament ugwali u l-prin?ipju ta’ newtralità, is-sentenza tas-27 ta’ April 2006, Solleveld u van den Hout-van Eijnsbergen (C-443/04 u C-444/04, ?abra p. I-3617, punt 35)

27 – Sentenza Il-Kummissjoni vs Franza (i??itata fin-nota ta’ qieg? il-pa?na 19, punt 22); ara b’mod ?enerali, fir-rigward tal-prin?ipju tan-newtralità fiskali, is-sentenzi tas-7 ta’ Settembru 1999, Gregg, (C-216/97, ?abra I-4947, punti 19 u 20), tas-17 ta’ Frar 2005, Linneweber u Akritidis (C-453/02 u C-462/02, ?abra p. I-1131, punt 24); tas-26 ta’ Mejju 2005, Kingscrest Associates u Montecello (C-498/03, ?abra p. I-4427, punt 54), u tat-28 ta’ ?unju 2007, JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust *et*, (C-363/05, ?abra p. I-5517, punt 46).

28 – Sentenzi tad-19 ta’ Jannar 1982, Becker (8/81, ?abra p. 53, punt 25), ta’ l-10 ta’ Settembru 2002, Kügler, (C-141/00, ?abra p. I-6833, punt 51), Linneweber u Akriditis, (i??itata fin-nota ta’ qieg? il-pa?na 27, punt 33), u JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust *et* (i??itata fin-nota ta’ qieg? il-pa?na 27, punt 58).

28 – Ara, fir-rigward tas-setg?a ta’ diskrezzjoni ta’ l-Istati Membri meta jiddefinixxu l-korpi e?entati mit-taxxa: is-sentenza tas-6 ta’ Novembru 2003, Dornier (C-45/01, ?abra p. I-12911, punt 81). Ara wkoll is-sentenza JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust *et* (i??itata fin-nota ta’ qieg? il-pa?na 27, punti 60 u 61).

29 – Ara, l-?urisprudenza ??itata fin-nota ta’ qieg? il-pa?na 12.

30 – Sentenzi tad-9 ta’ Novembru 1983, San Giorgio (199/82, ?abra p. I-3595, punt 12), Marks & Spencer I (i??itata fin-nota ta’ qieg? il-pa?na 9, punt 39); tat-2 ta’ Ottubru 2003, Weber’s Wine World *et*, (C-147/01, ?abra p. I-11365, punt 103), u tal-15 ta’ Marzu 2007 Reemtsma, (C-35/05, ?abra p. I-2425, punt 37).

31 – Ara f’dan ir-rigward is-sentenzi tas-27 ta’ Frar 1980, Just (68/79, ?abra p. I-501, punt 26); San Giorgio (i??itata fin-nota ta’ qieg? il-pa?na 31, punt 13); ta’ l-14 ta’ Jannar 1997, Comateb *et* (C-192/95 sa C-218/95, ?abra p. I-165 punt 23); tal-21 ta’ Settembru 2000, Michaïlidis (C-441/98 u C-442/98, ?abra p. I-7145, punt 31) u Weber’s Wine World *et* (i??itata fin-nota ta’ qieg? il-pa?na 31, punt 94).

32 – Ara fil-qosor: is-sentenza Weber’s Wine World *et* (i??itata fin-nota ta’ qieg? il-pa?na 31, punt 94 *et seq*).

33 – Sentenzi tal-25 ta’ Frar 1988, Bianco u Girard (331/85, 376/85 u 378/85, ,?abra p. I-1099, punt 17), Weber’s Wine World *et* (i??itata fin-nota ta’ qieg? il-pa?na 31, punt 96) u Comateb *et* (i??itata fin-nota ta’ qieg? il-pa?na 32, punt 25).

34 – Ara s-sentenzi Bianco u Girard (i??itata fin-nota ta’ qieg? il-pa?na 34, punt 20); Comateb *et* (i??itata fin-nota ta’ qieg? il-pa?na 32, punt 29 *et seq*); Michaïlidis (i??itata fin-nota ta’ qieg? il-pa?na 32, punti 34 u 35) u Weber’s Wine World *et* (i??itata fin-nota ta’ qieg? il-pa?na 31, punt 97 *et seq*).

35 – F’kull ka? wie?ed jista’ jistaqsi jekk dan il-prin?ipju jimponix di?à trattament ugwali tat-talbiet kollha g?al rifu?joni bba?ati fuq id-dritt Komunitarju. Din ir-riflessjoni tista’ però tibqa’ fl-isfond

min?abba li l-prin?ipju ta’ trattament ugwali u l-prin?ipju tan-newtralità fiskali g?andhom dejjem ji?u rispettati (ara f’dan ir-rigward, iktar ’il quddiem, il-paragrafu 56 *et seq*).

36 – Sentenza Marks & Spencer I (i??itata fin-nota ta’ qieg? il-pa?na 9, punt 44). F’din il-kaw?a kellu ji?i rispettat il-prin?ipju tal-protezzjoni ta’ l-aspettativi le?ittimi.

37 – Ara s-sentenzi ta’ l-14 ta’ Frar 1985, Rompelman (268/83, ?abra p. 655, punt 19); ta’ l-24 ta’ Ottubru 1996, Elida Gibbs (C?317/94, ?abra p. I?5339, punt 20), u tas-26 ta’ Mejju 2005, Kretztechnik (C-465/03, ?abra p. I-4357, punt 34).

38 – Sentenzi Il-Kummissjoni vs Franza (i??itata fin-nota ta’ qieg? il-pa?na 19, punt 22), Gregg (i??itata fin-nota ta’ qieg? il-pa?na 27, punti 19 u 20), Linneweber u Akritidis (i??itati fin-nota ta’ qieg? il-pa?na 27, punt 24), Kingscrest Associates u Montecello (i??itati fin-nota ta’ qieg? il-pa?na 27, punt 54), u JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust *et* (i??itati fin-nota ta’ qieg? il-pa?na 27, punt 46).

39 – Sentenzi tas-16 ta’ Settembru 2004, Cimber Air (C-382/02, ?abra p. I-8379, punti 23 u 24); tat-8 ta’ Di?embru 2005, Jyske Finans (C-280/04, ?abra p. I-10683, punt 39), u ta’ l-4 ta’ Mejju 2006, Abbey National (C-169/04, ?abra p. I-4027, punt 56).

40 – Ara s-sentenza JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust *et* (i??itata fin-nota ta’ qieg? il-pa?na 27, punt 47) u l-?urisprudenza ??itata.

41 – Ara, b’mod partikolari, is-sentenzi tat-18 ta’ Mejju 1994, Codorniu vs Il-Kunsill, (C-309/89, ?abra p. I-1853, punt 26), tas-17 ta’ Lulju 1997, National Farmers’ Union *et* (C-354/95, ?abra p. I-4559, punt 61) u tas-6 ta’Ottubru 2005, MyTravel (C-291/03, ?abra p. I-8477, punt 44).

42 – Ara, b’mod partikolari, is-sentenzi tad-9 ta’ Marzu 1978, Simmenthal (106/77, ?abra p. I-629, punt 16), tad-19 ta’ ?unju 1990, Factortame, (C-213/89, ?abra p. I-2433, punt 19); ta’ l-20 ta’ Settembru 2001, Courage u Crehan (C-453/99, ?abra p. I?6297, punt 25) u tat-13 ta’ Lulju 2006, Manfredi *et* (C-295/04 sa C-298/04, ?abra p. I-6619, punt 89).

43 – Ara, b’mod partikolari, is-sentenzi tad-9 ta’ Settembru 2003, CIF (C-198/01, ?abra p. I-8055, punt 48) u Manfredi *et* (i??itata fin-nota ta’ qieg? il-pa?na 43, punt 39).

44 – Ara s-sentenzi tat-8 ta’ ?unju 2000, Schlossstraße (C-396/98, ?abra p. I-4279, punti 44 u 47) u Marks & Spencer I (i??itata fin-nota ta’ qieg? il-pa?na 9, punti 45 u 46).

45 – Sentenza tal-21 ta’ ?unju 2007, Jonkmann (C-231/06 sa C-233/06, ?abra p. I-5149, punt 39) b’referenza g?as-sentenzi tat-28 ta’ Settembru 1994, Avdel Systems (C-408/92, ?abra p. I-4435, punti 16 u 17); tat-12 ta’ Di?embru 2002, Rodríguez Caballero (C-442/00, ?abra p. I-11915, punti 42 u 43), u tas-7 ta’ Settembru 2006, Cordero Alonso (C-81/05, ?abra p. I-7569, punti 45 u 46).

46 – Ara s-sentenzi tad-9 ta’ Ottubru 1984, Witte vs Il-Parlament (188/83 ?abra p. I-3465, punt 15) u ta’ l-4 ta’ Lulju 1985, Williams vs Il-Qorti ta’ l-Awdituri (134/84, ?abra p. I-2225, punt 14).

47 – Sentenzi tal-15 ta’ ?unju 2006, Air liquide Industries Belgium (C-393/04 u C-41/05, ?abra p. I-5293, punti 43 u 45) u tal-5 ta’ Ottubru 2006, Transalpine Ölleitung (C-368/04, ?abra p. I-9957, punti 49 u 50).

48 – Ara l-?urisprudenza ??itata iktar ’il fuq fin-noti 48 u 49.

49 – Ara f’dan ir-rigward, is-sentenzi tal-5 ta’ April 1979 Ratti, (148/78, ?abra p. 1629 punt 22); Becker (i??itata fin-nota ta’ qieg? il-pa?na 28, punt 24); tas-26 ta’ Frar 1986, Marshall, (152/84,

?abra p. 723, punt 49), u ta’ l-14 ta’ Lulju 1994, Faccini Dori (C-91/92, ?abra p. I-3325, punti 22 u 23).