

KONKLUŻJONIJIET TAL-AVUKAT ĠENERALI

KOKOTT

ippreżentati fit-13 ta' Settembru 2012 (1)

Kawża C-310/11

Grattan plc

vs

The Commissioners of Her Majesty's Revenue & Customs

[talba għal deċiżjoni preliminari mressqa mill-First-Tier Tribunal, Tax Chamber (ir-Renju Unit)]

“Leżiżazzjoni fiskali — Taxxa fuq il-valur miżjud — Artikolu 8(a) tat-Tieni Direttiva 67/228/KEE — Valur taxxabbli f'każ ta' rimbors ta' parti mill-korrispettiv wara d-data tat-twettiq tat-tranżazzjoni”

I – Introduzzjoni

1. L-impriżi Brittaniżi huma kreattivi. L-invenzjoni tagħhom fil-qasam tal-prattiki kummerċjali kumplessi ammonta lill-Qorti tal-Ġustizzja okkupata b'mod kostanti fil-qasam tal-VAT u tat lok għal sentenzi sinjifikattivi b'ismijiet bħal “Naturally Yours”, “Elida Gibbs” u reżentement “Loyalty Management” (2).

2. Din it-talba għal deċiżjoni preliminari wkoll għandha b'ala suġġett teknika ta' distribuzzjoni ddifferenzjata ta' impriżi Brittaniżi li l-invenzjoni tagħhom tmur lura madankollu għal xi deċennijiet. Madankollu, l-effetti ta' din it-teknika ta' distribuzzjoni fuq il-valur taxxabbli għal VAT għas-snin 1973 sa 1977 għadhom ma jkunu iżżarati. Għal din ir-raġuni, il-Qorti tal-Ġustizzja trid tirritorna mill-ġdid, f'din il-kawża, għall-bidu tad-dritt tal-VAT tal-Unjoni Ewropea u teżamina l-interpretazzjoni ta' dispożizzjonijiet legali li ilhom mhux fis-sewwa għal iktar minn tletin sena.

II – Il-kuntest ġuridiku

A – Id-dritt tal-Unjoni

1. It-Tieni Direttiva tal-VAT 67/228/KEE

3. Matul il-perijodu kontenzjuż fil-kawża prinċipali, il-VAT kienet b'mod partikolari rregolata fid-dritt tal-Unjoni bid-Direttiva tal-VAT 67/228/KEE (3) (iktar 'il quddiem it-“Tieni Direttiva”).

4. Skont l-Artikolu 2(a) tat-Tieni Direttiva, huma suġġetti għall-VAT “il-provvisti ta' oġġetti u ta' servizzi magħmula bi qas fit-territorju tal-pajjiż minn persuna taxxabbli” [traduzzjoni mhux uffiċjali].

5. L-Artikolu 5 tat-Tieni Direttiva jippreżenta dan il-fatt taxxabbli bil-mod segwenti:

“1. ‘Provvista ta’ o??etti’ tfisser it-trasferiment tad-dritt ta’ sid li jiddisponi minn proprjetà korporali.

2. Dawn li ?ejjin g?andhom ukoll jitqiesu b?ala provvisti skond it-tifsira tal-paragrafu 1:

[...]

?) it-trasferiment ta’ o??ett li jsir permezz ta’ kuntratt li bih tit?allas kummissjoni meta jsir xiri jew bejg?;

[...]

6. Ikun hemm fatt taxxabbli meta l-provvista ti?i effettwata [...]” [traduzzjoni mhux uffi?jali].

7. L-Artikolu 8 tat-Tieni Direttiva jinkludi dispo?izzjonijiet dwar il-valur taxxabbli u jipprovdi kif ?ej:

“Il-valur taxxabbli g?andu jkun:

a) g?all-provvisti ta’ o??etti u ta’ servizzi, dak kollu li jikkostitwixxi l-korrispettiv g?all-provvista tal-o??ett jew g?all-provvista tas-servizz, bl-ispejje? u t-taxxi kollha inklu?i, bl-e??ezzjoni tat-taxxa fuq il-valur mi?jud stess;

[...]” [traduzzjoni mhux uffi?jali].

8. Dwar l-Artikolu 8(a), l-Anness A tat-Tieni Direttiva, li skont l-Artikolu 20 tag?ha jifforma parti integrali mid-Direttiva, fil-punt 13(1) tieg?u jippre?i?a:

“‘korrispettiv’ tfisser dak kollu r?evut inkambju g?all-provvista ta’ o??etti jew g?all-provvista ta’ servizzi [...]” [traduzzjoni mhux uffi?jali].

9. Fl-a??ar nett l-Artikolu 9 tat-Tieni Direttiva jirregola l-applikazzjoni tar-rata tat-taxxa bil-mod segwenti:

“1. Ir-rata standard tat-taxxa fuq il-valur mi?jud g?andha tkun iffissata minn kull Stat Membru b?ala per?entwali tal-valur taxxabbli u g?andha tkun l-istess g?all-provvisti ta’ o??etti u g?all-provvisti ta’ servizzi.

[...]” [traduzzjoni mhux uffi?jali].

3. Is-Sitt Direttiva tal-VAT 77/388/KEE

10. Id-Direttiva 77/388/KEE (4) (iktar ‘il quddiem is-“Sitt Direttiva”) issostitwiet it-Tieni Direttiva fir-Renju Unit fl-1 ta’ Jannar 1978 (5).

11. Imqabbla mal-Artikolu 8 tat-Tieni Direttiva, is-Sitt Direttiva tinkludi dispo?izzjonijiet iddettaljati dwar il-valur taxxabbli. Id-disa’ premessa tas-Sitt Direttiva tindika b?ala motiv:

“Billi l-ba?i taxxabbli g?andha tkun armonizzata biex l-applikazzjoni tar-rata tal-Komunità g?al operazzjonijiet taxxabbli twassal g?al ri?ultati komparabbli fl-Istati Membri kollha.”

12. L-Artikolu 11(A) tas-Sitt Direttiva jipprovdi, f’dan ir-rigward:

“1. L-ammont taxxabli għandu jkun:

a) fir-rigward ta' provvisti ta' oġġetti u servizzi [...] dak kollu li jikkostitwixxi l-konsiderazzjoni li kien jew irid jinkiseb mill-fornitur mix-xerrej, il-klijenti jew it-tielet parti għal dawn il-provvisti [...]”.

13. L-Artikolu 11(C)(1) tas-Sitt Direttiva jinkludi wkoll dispożizzjoni li tirregola każijiet ta' riduzzjoni tal-valur taxxabli wara d-data ta' meta titwettagħ it-tranżazzjoni:

“1. Fil-każ ta' kanċellazzjoni, qasda jew nuqqas ta' pagament totali jew parzjali, jew fejn il-prezz hu mnaqqas wara li l-provvista tkun saret, l-ammont taxxabli jiġi ridott b'mod xieraq ta't il-kondizzjonijiet li għandhom ikunu stabbiliti mill-Istati Membri.

Madanakollu, fil-każ ta' nuqqas ta' qas totali jew parzjali, l-Istati Membri jistgħu jidderogaw minn din ir-regola.”

B – *Id-dritt nazzjonali*

14. Fil-perijodu inkwistjoni fil-kawża prinċipali, l-Artikolu 10(2) tal-liġi tal-finanzi 1972 (Finance Act 1972) kien jipprovdi l-leġiżlazzjoni segwenti dwar id-determinazzjoni tal-valur taxxabli:

“Jekk provvista titwettagħ inkambju għal-korrispettiv fi flus, il-valur tagħha jikkorrispondi għall-ammont ta' dan il-korrispettiv flimkien mat-taxxa pagabbli.”

15. Min-naqsa l-oġġetti d-dritt nazzjonali ma jinkludi ebda dispożizzjoni għall-każ ta' tnaqqis tal-valur taxxabli wara d-data ta' meta titwettagħ it-tranżazzjoni.

III – **Il-kawża prinċipali u d-domandi preliminari**

16. L-attriġi fil-kawża prinċipali hija l-kumpannija Grattan plc (iktar 'il quddiem “Grattan”). Fil-kawża prinċipali, hija ssostni, kontra l-amministrazzjoni fiskali Brittanika, talbiet għal rimbors tal-VAT ibbażati kemm fuq id-drittijiet personali tagħha kif ukoll fuq drittijiet ittrasferiti lilha. Dawn it-talbiet jirrigwardaw il-VAT imqallsa għas-snin 1973 sa 1977 minnabba attività ta' numru ta' kumpanniji li joperaw fis-settur tal-bejgħ bil-posta (iktar 'il quddiem l-“operaturi tal-bejgħ bil-posta”).

17. L-operaturi tal-bejgħ bil-posta kienu jużaw sistema ta' distribuzzjoni speċifika. Din is-sistema kienet tinkludi persuni deskritti bħala “aġenti” u li kellhom kont speċjali mad-diversi operaturi tal-bejgħ bil-posta. L-aġenti kienu jirċievu fuq dan il-kont kreditu ta' 10 % tas-somma mqallsa bħala “kummissjoni”, kemm għax-xiri proprju tagħhom ta' oġġetti minn fuq il-katalogu tal-bejgħ bil-posta (iktar 'il quddiem ix-“xiri proprju tal-aġent”), kif ukoll għax-xiri minn fuq il-katalogu magħmul minn terzi permezz tal-aġent (iktar 'il quddiem ix-“xiri ta' terzi”).

18. B'mod ġenerali, l-aġent kellu numru limitat ta' “klijenti terzi” u kien responsabbli għax-xiri tagħhom billi jibagħtilhom il-katalogi tal-bejgħ bil-posta, billi jiezu u jibgħat l-ordnijiet tagħhom lill-operaturi tal-bejgħ bil-posta, billi jwassal lill-klijenti terzi l-oġġetti ordnati u jiġbor mingħandhom il-prezz tal-katalogu dovut minnhom.

19. L-aġent seta' b'mod partikolari jitlob li jirċievi f'forma ta' qas permezz ta' qekk l-ammonti kkreditati lill-kont tiegħu għax-xiri proprju tiegħu u għax-xiri ta' terzi jew inkella jpaġi l-kreditu mal-bilanż tad-debitu fil-kont tiegħu.

20. L-ammonti hekk imqallsa fuq xiri ta' terzi kienu ttrattati mill-amministrazzjoni fiskali Brittanika

b?ala korrispettiv g?al provvista ta' servizzi tal-a?ent.

21. Fil-kaw?a prin?ipali, Grattan tikkontesta dan it-trattament. Fil-fatt, l-ammonti kkreditati fil-kont tal-a?ent kienu jnaqqsu unikament il-prezz li huwa kien i?allas g?ax-xiri. Dan ma kienx japplika biss g?ax-xiri proprju, li g?alih ma te?isti l-ebda kontestazzjoni, i?da wkoll g?ax-xiri ta' terzi. Il-“kummissjonijiet” kienu g?alhekk inaqqsu l-korrispettiv *a posteriori* u g?alhekk l-valur taxxabli g?all-provvisti ta' o??etti lill-a?enti permezz tal-operaturi tal-bejg? bil-posta peress li l-a?enti kellhom ammonti kkreditati lill-kontijiet tag?hom. F'dawn i?-?irkustanzi, l-operaturi tal-bejg? bil-posta kienu g?alhekk ?allsu VAT ?ejda bejn l-1973 u l-1977.

22. Il-First-Tier Tribunal (Tax Chamber), adit bil-kaw?a dwar it-talba g?ar-rimbors, huwa kkonfrontat bl-interpretazzjoni tat-Tieni Direttiva fis-se?? dak i?-?mien u din il-qorti tistaqsi jekk din id-direttiva kinitx tipprovdi fid-dritt tal-Unjoni tnaqqis *a posteriori* tal-valur taxxabli. G?al din ir-ra?uni, hija tag?mel lill-Qorti tal-?ustizzja d-domanda segwenti:

“Fir-rigward tal-perijodu ta' qabel l-1 ta' Jannar 1978, persuna taxxabli g?andha, abba?i tal-effett dirett tal-Artikolu 8(a) tat-Tieni Direttiva 67/228/KEE [tal-Kunsill tal-11 ta' April 1967 fuq l-armonizzazzjoni tal-li?ijiet tal-Istati Membri dwar taxxi fuq id-d?ul mill-bejg? – Struttura u metodi ta' applikazzjoni tas-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur mi?jud] u/jew tal-prin?ipji ta' newtralità fiskali u ta' trattament ugwali, id-dritt li tikkunsidra a posteriori li l-valur taxxabli ta' provvista ta' o??etti kien tnaqqas meta, wara d-data ta' meta se??et din il-provvista ta' o??etti, il-fornitur tal-provvista ta' lid-destinatarju tag?ha kreditu li d-destinatarju dde?ieda li jie?u jew fil-forma ta' ?las fi flus, jew inkella fil-forma ta' kreditu validu fuq ammonti dovuti lill-fornitur g?al provvisti ta' o??etti di?à pprovvuti lid-destinatarju?”

IV – Evalwazzjoni ?uridika

23. Peress li fid-digriet tar-rinviju tag?ha l-qorti tar-rinviju indikat li l-kaw?a tirrigwarda biss ir-rimbors tal-VAT g?all-ammonti kkreditati g?ax-xiri ta' terzi biss, id-domanda preliminari g?andha ti?i interpretata fid-dawl ta' din ir-restrizzjoni. Fl-argumenti segwenti, mhux ser ne?amina g?alhekk l-effetti fir-rigward tad-dritt tal-VAT tal-?las tal-“kummissjonijiet” g?ax-xiri proprju tal-a?ent.

24. Jifdal g?alhekk li ji?i e?aminat jekk, skont id-dritt tal-Unjoni, l-ammonti li g?all-ewwel tni??lu fil-kreditu tal-a?enti bejn l-1973 u l-1977 g?ax-xiri ta' terzi u li mbag?ad t?allsu permezz ta' ?ekk jew tpa?ija naqqis il-valur taxxabli tal-VAT sostnuta mill-operaturi tal-bejg? bil-posta u jekk dawn tal-a??ar g?andhomx f'dan ir-rigward dritt direttament applikabbli.

25. Matul dan il-perijodu, id-determinazzjoni tal-valur taxxabli kienet irregolat mill-Artikolu 8 tat-Tieni Direttiva. Skont l-applikazzjoni tal-Artikolu 8(a) ta' din id-direttiva flimkien mal-punt 13 tal-Anness A tag?ha, il-valur taxxabli jikkonsisti, fil-ka? tal-provvista tal-o??etti inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali, minn dak kollu li jikkostitwixxi l-korrispettiv tal-provvista tal-o??etti.

26. F'dan il-ka?, l-operaturi tal-bejg? bil-posta l-ewwel ir?evew ?lasijiet g?all-prezz tal-bejg?. Wara l-provvista tal-o??etti, huma stess g?amlu ?lasijiet lill-a?enti li jikkorrispondu g?all-ammonti kkreditati lill-kontijiet ta' dawn tal-a??ar u m?allsa iktar tard. F'dan il-ka?, l-unika domanda li tqum hija dik dwar jekk, skont it-Tieni Direttiva, il-?lasijiet hekk mag?mula mill-operaturi tal-bejg? bil-posta jnaqqis il-valur taxxabli tal-provvisti tag?hom g?aliex dawn l-operaturi fl-a??ar mill-a??ar ir?evew ammont inferjuri.

27. Kif jirri?ulta mid-digriet tar-rinviju, il-qorti nazzjonali tikkunsidra li hija biss il-kwistjoni tal-possibbiltà ta' tnaqqis tal-valur taxxabli skont l-Artikolu 8(a), wara l-provvista li g?andha b?onn ti?i ??arata. Skont din id-dispo?izzjoni, l-ewwel kundizzjoni g?at-tnaqqis tal-valur taxxabli hija madankollu li l-?lasijiet mag?mula mill-operaturi tal-bejg? bil-posta ikkon?ernati jirrigwardaw

rimbors ta' parti mill-korrispettiv li jirri?ulta fi tnaqqis tal-valur taxxabbli. G?alhekk din il-kwistjoni g?andha ti?i ttrattata l-ewwel (ta?t punt A) qabel ma ji?i e?aminat (ta?t punt B) jekk it-Tieni Direttiva tipprovdix tnaqqis tal-valur taxxabbli wara li l-provvista tkun twettqet.

A – Ir-rimbors tal-korrispettiv mill-persuna taxxabbli

28. Skont l-Artikolu 8(a) tat-Tieni Direttiva, il-valur taxxabbli jista' jitnaqqas *a priori* biss fil-ka? ta' ?las tal-persuna taxxabbli meta dan il-?las jikkostitwixxi r-imbors ta' korrispettiv m?allas mill-benefi?jarju tal-?las. Fil-fatt, mhux kull ?las tal-persuna taxxabbli lill-persuna li ?allset korrispettiv jista' ji?i kkwalifikat b?ala rimbors ta' dan il-korrispettiv.

29. Hija l-qorti tar-rinviju li g?andha tivverifika, fid-dawl tal-fatti esposti fid-digriet tar-rinviju tag?ha, jekk il-?lasijiet mag?mula mill-operaturi tal-bejg? bil-posta lill-a?enti jikkostitwixxux rimbors ta' korrispettivi. Il-fatti esposti f'din id-de?i?joni tar-rinviju u l-argumenti tal-partijiet fil-kaw?a prin?ipali j?allu ?erti dubji dwar il-klassifikazzjoni tal-?lasijiet deskritti b?ala rimborsi ta' korrispettivi. B'mod partikolari, ir-relazzjonijiet ?uridi?i u tan-negozju bejn l-operaturi tal-bejg? bil-posta, l-a?enti u l-klijenti terzi ma jidhrux ?ari bi??ejjed u huma manifestament is-su??ett tal-kontestazzjonijiet bejn il-partijiet fil-kaw?a prin?ipali.

30. F'dan il-kuntest, inqis li huwa ne?essarju li nag?mel xi riferimenti g?all-?urisprudenza tal-Qorti tal-?ustizzja rilevanti f'dan ir-rigward sabiex nippermetti lill-qorti tar-rinviju li tag?ti, fil-kaw?a prin?ipali, de?i?joni konformi g?al-le?i?lazzjoni tal-Unjoni Ewropea dwar il-VAT. Sa fejn il-?urisprudenza li ser ti?i ??itata iktar 'il quddiem ma ng?atatx fil-kuntest tat-Tieni Direttiva, inqis li, min?abba s-similarit? tad-dispo?izzjonijiet tas-Sitt Direttiva li huma interpretati fiha, tista' ti?i trasposta g?at-Tieni Direttiva (6).

31. Il-qorti tar-rinviju g?andha fl-ewwel lok ti??ara fil-kaw?a prin?ipali jekk l-operaturi tal-bejg? bil-posta big?ux direttament lill-klijenti terzi fil-ka? ta' xiri ta' terzi jew inkella jekk kinitx te?isti katina ta' forniment li fiha l-a?enti kienu huma stess ix-xerrejja fil-kuntest tax-xiri ta' terzi u kienu biegu mill-?did l-o??etti jew b'mod awtonomu jew fil-kuntest ta' kummissjoni fuq bejg?. Il-kundizzjonijiet tal-e?istenza ta' rimbors tal-korrispettiv huma differenti f'dan i?-?ew? e?empji.

1. Il-bejg? dirett ta' o??etti mill-operaturi tal-bejg? bil-posta lill-klijenti terzi

32. Jekk l-operaturi tal-bejg? bil-posta biegu direttament lill-klijenti terzi, kif sostna l-Gvern tar-Renju Unit, huwa qabel xejn ?ar li l-“kummissjonijiet” mog?tija lill-a?enti g?ax-xiri ta' terzi ma jistg?ux jikkostitwixxu rimbors ta' korrispettiv fir-rigward tal-bejg? ta' o??etti mill-operaturi tal-bejg? bil-posta lill-klijenti terzi. F'dan il-ka?, huwa irrilevanti li l-operaturi tal-bejg? bil-posta fl-a??ar mill-a??ar jir?ievu biss il-prezz tal-katalogu li g?andu jit?allas mill-klijent terz wara li titnaqqas il-“kummissjoni” m?allsa lill-a?enti. Fil-fatt, il-Qorti tal-?ustizzja dde?idiet ripetutament li f'ka? fejn terz huwa inklu? fil-pro?ess tal-?las u j?omm, g?al din ir-ra?uni, parti mill-prezz tal-bejg? im?allas mix-xerrej, il-prezz kollu jikkostitwixxi madankollu l-valur taxxabbli tal-provvista mill-venditur lix-xerrej (7). Mhux ser ikun mod ie?or f'dan il-ka? jekk l-a?ent ma ?ammx direttament parti mill-prezz tal-bejg? im?allas mill-klijent terz i?da r?eviha *a posteriori*.

33. Jekk l-operaturi tal-bejg? bil-posta biegu direttament lill-klijenti terzi, huwa wkoll dubju? li parti mill-korrispettiv g?al tran?azzjoni o?ra, ji?ifieri xiri proprju tal-a?ent, ?iet rimborsata permezz tal-“kummissjoni” mog?tija lill-a?ent g?ax-xiri ta' terzi. B?ala prin?ipju, l-e?istenza ta' le?i?lazzjoni korrispondenti fir-rapport ?uridiku li jistabbilixxi l-korrispettiv g?andha tkun ne?essarja g?al dan il-g?an. Huwa minnu li l-Qorti tal-?ustizzja dde?idiet, g?all-ewwel darba fis-sentenza Elida Gibbs, li anki tnaqqis tal-valur taxxabbli g?andu, ta?t ?erti kundizzjonijiet, ikun ammess anki jekk il-korrispettiv previst fil-kuntratt jibqa' ma jinbidilx (8). Skont din il-?urisprudenza, il-?las tal-persuna taxxabbli huwa madankollu su??ett minn tal-inqas g?all-kundizzjoni tal-akkwist ta' provvista

spe?ifika mill-benefi?jarju tal-?las. Madankollu, fil-kaw?a prin?ipali hemm dubju dwar l-e?istenza ta' din il-kundizzjoni f'dak li jirrigwarda l-valur taxxabbli tax-xiri proprju tal-a?enti peress li l-ammonti kkreditati lill-a?ent ma jidhrux li jiddependu fuq xiri proprju spe?ifiku, b'mod partikolari g?aliex ?las permezz ta' ?ekk kien ukoll possibbli indipendentement minn tali xiri.

34. Jekk rimbors tal-korrispettiv jkollu xorta wa?da ji?i kkonstatat g?ax-xiri proprju tal-a?enti, il-qorti tar-rinviju g?andha allura te?amina jekk tnaqqis tal-valur taxxabbli huwiex di?à esklu? g?aliex il-“kummissjonijiet” jikkostitwixxu l-?las ta' servizz ipprovdut mill-a?enti lill-operaturi tal-bejg? bil-posta. Jekk dan ir-rimbors jikkostitwixxi fih innifsu korrispettiv, tnaqqis tal-valur taxxabbli huwa definittivament esklu?. Fil-fatt, huwa l-valur tas-servizz ipprovdut inkambju li jie?u post il-parti tal-korrispettiv rimborsat sabiex ji?i ddeterminat il-valur taxxabbli. Il-Qorti tal-?ustizzja di?à dde?idiet hekk fil-ka? ta' tnaqqis fis-sentenza *Naturally Yours Cosmetics* (9).

35. Skont ?urisprudenza stabbilita, il-pre?unzjoni li l-“kummissjonijiet” kienu jikkostitwixxu l-?las ta' provvista tal-a?enti tippresupponi fl-ewwel lok li bejn il-fornitur u l-benefi?jarju te?isti relazzjoni ?uridika li matulha jkun hemm skambju ta' provvisti re?ipro?i (10). Fit-tieni lok, g?andha te?isti rabta diretta bejn is-servizz ipprovdut u l-korrispettiv ri?evut (11). Skont il-?urisprudenza tal-Qorti tal-?ustizzja, te?isti rabta diretta meta ?ew? provvisti jikkorrispondu sa tali punt li wa?da hija kkundizzjonata mill-o?ra (12). F'dan il-ka?, bejn l-operaturi tal-bejg? bil-posta u l-a?enti kellu jkun hemm ftehim li permezz tieg?u l-?las ta' “kummissjonijiet” ikun su??ett g?all-provvista tal-a?enti. Apparti minn dan, mill-?urisprudenza ma tista' ti?i dedotta ebda kundizzjoni o?ra, pere?empju obbligu tal-a?enti li ja?ixxu (13).

2. Il-katina ta' forniment

36. Jekk g?all-kuntrarju te?isti katina ta' forniment, ix-xiri proprju tal-a?ent u x-xiri ta' terzi g?andhom b?ala prin?ipju jkunu ttrattati bl-istess mod. Il-konstatazzjoni ta' katina ta' forniment tista' tirri?ulta mill-fatt li l-a?enti jixtru l-o??etti kollha tal-operaturi tal-bejg? bil-posta u jbig?uhom mill-?did, b'mod awtonomu, lill-klijenti terzi skont id-deskrizzjoni mag?mula minn Grattan. Hemm lok ukoll li ti?i kkonstatata l-e?istenza ta' katina ta' forniment skont l-Artikolu 5(2)(c) tat-Tieni Direttiva (14), jekk l-a?enti jintervjenu g?all-operaturi tal-bejg? bil-posta fil-kuntest ta' kummissjoni ta' bejg? kif korrettament indikat il-Kummissjoni.

37. Min?abba l-ugwaljanza fit-trattament tax-xiri proprju tal-a?enti u tax-xiri ta' terzi, il-kwistjoni tal-imputazzjoni ta' kreditu g?al dawn i?-?ew? tipi ta' xiri ma tqumx fil-ka? ta' katina ta' forniment. F'dan il-ka?, il-“kummissjonijiet” ma jistg?u jkunu xejn ?lief tnaqqis ?enerali tal-prezz imsejja? b'tali mod li x'aktarx iwassal g?al ?ball u li madankollu jista' jitwettaq biss permezz ta' kreditu u ta' ?las permezz ta' ?ekk jew bi tpa?ija ma' bejg? ie?or.

38. Madankollu, xorta g?andu ji?i vverifikat f'dan l-e?empju jekk il-“kummissjonijiet” jikkostitwixxux il-?las ta' provvista tal-a?enti lill-operaturi tal-bejg? bil-posta. Kif di?à indikajt (15), anki r-rimbors ta' korrispettiv ma jistax fl-a??ar mill-a??ar iwassal f'dan il-ka? g?al tnaqqis tal-valur taxxabbli.

3. Konkluzjoni provvi?orja

39. Sa fejn il-prin?ipji ?urisprudenzjali esposti ma g?andhomx jippermettu lill-qorti tar-rinviju tevalwa l-kwistjoni dwar jekk hemmx lok li ji?i kkonstatat fil-kaw?a prin?ipali r-rimbors effettiv ta' korrispettiv, te?isti l-possibbiltà, jekk ne?essarja, li ssir domanda addizzjonali f'dan ir-rigward. Fl-argumenti segwenti, ser nassumi madankollu, sabiex nirrispondi g?ad-domanda riferuta, li hemm lok li l-“kummissjoni” m?allsa lill-a?enti g?ax-xiri ta' terzi ti?i kkunsidrata b?ala rimbors tal-korrispettiv tax-xiri ta' o??etti mill-a?enti u li dan ir-rimbors ma jikkostitwixxix min-na?a tieg?u l-?las ta' servizz ipprovdut lill-operaturi tal-bejg? bil-posta.

B – *It-tnaqqis tal-valur taxxabbli wara l-provvista*

40. Il-qorti tar-rinviju tistaqsi jekk, fl-e?empju deskritt, il-persuna taxxabbli g?andhiex skont l-Artikolu 8(a) tat-Tieni Direttiva jew skont il-prin?ipji ta' newtralità fiskali u ta' ugwaljanza fit-trattament, dritt applikabbli direttament li *a posteriori* tikkunsidra l-valur taxxabbli tal-provvista tal-o??etti b?ala mnaqqas. Tali tnaqqis retroattiv tal-valur taxxabbli min?abba “kummissjonijiet” im?allsa j?ib imbag?ad tnaqqis tad-dejn fiskali, li ji??ustifika t-talbiet ta' rimbors kontenzju?i ta' Grattan fil-kaw?a prin?ipali.

1. Interpretazzjoni tat-Tieni Direttiva

41. Id-dejn fiskali ta' persuna taxxabbli huwa l-konsegwenza tat-twettiq ta' fatt taxxabbli. Fil-fatt, f'dan ir-rigward l-Artikolu 2(a) tat-Tieni Direttiva jissu??etta g?all-VAT il-provvisti bi ?las ta' o??etti. L-ammont tad-dejn fiskali jirri?ulta mill-applikazzjoni ta' rata tat-taxxa fuq il-valur taxxabbli kif jindika l-Artikolu 9(1) tat-Tieni Direttiva. Skont l-Artikolu 5(5) tat-Tieni Direttiva, il-fatt taxxabbli jirri?ulta fil-mument li l-provvista titwettaq.

42. G?al din ir-ra?uni, il-Gvern tar-Renju Unit sostna, korrettament, li l-valur taxxabbli g?andu jkun ddeterminat fil-mument li l-provvista titwettaq. Il-Qorti tal-?ustizzja kkonstatat dan ukoll fir-rigward tad-dispo?izzjoni simili tal-Artikolu 10(2)(1) tas-Sitt Direttiva (16). Skont it-Tieni Direttiva, id-dejn fiskali ta' persuna taxxabbli jori?ina sal-ammont li jirri?ulta mill-valur taxxabbli ddeterminat fil-mument tat-twettiq tal-provvista.

43. Id-determinazzjoni tal-valur taxxabbli hija rregolata mill-Artikolu 8(a) tat-Tieni Direttiva. Skont din id-dispo?izzjoni, il-valur taxxabbli huwa kkostitwit, fil-ka? tal-provvisti inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali, minn “dak kollu li jikkostitwixxi l-korrispettiv g?all-provvista tal-o??etti [...]” [traduzzjoni mhux uffij?jali]. Il-“korrispettiv” hekk iddeterminat huwa kkostitwit, skont il-punt 13(1) tal-Anness 1 tat-Tieni Direttiva minn “dak kollu r?evut inkambju g?all-provvista ta' o??etti [...]” [traduzzjoni mhux uffij?jali].

44. Fl-ewwel lok tqum g?alhekk il-kwistjoni dwar jekk g?andhomx ukoll ji?u inklu?i, fid-determinazzjoni tal-valur taxxabbli fil-mument tal-provvista tal-korrispettiv, l-ammonti ?erti ri?evuti mill-persuna taxxabbli, i?da li g?andhom ji?u rimborsati iktar tard fuq talba tal-kontraenti tag?ha.

45. Il-kliem tad-dispo?izzjonijiet i??itati dwar id-determinazzjoni tal-valur taxxabbli ma jag?ti l-ebda informazzjoni f'dan ir-rigward. Madankollu, kif ?ustament indikat il-Kummissjoni, huwa possibbli li jsir riferiment g?all-?urisprudenza tal-Qorti tal-?ustizzja dwar l-Artikolu 11(A)(1)(a) tas-Sitt Direttiva sabiex ji?i interpretat l-Artikolu 8(a) tat-Tieni Direttiva. Il-kliem u l-funzjoni ta?-?ew? dispo?izzjonijiet huma komparabbli.

46. G?al dak li jirrigwarda l-Artikolu 11(A)(1)(a) tas-Sitt Direttiva, il-Qorti tal-?ustizzja di?à dde?idiet fis-sentenza *Freemans*, fir-rigward ta' fatti komparabbli g?al dawk tal-kaw?a prin?ipali, li d-determinazzjoni tal-valur taxxabbli ma g?andhiex ti?u inkunsiderazzjoni rimborsi tal-korrispettiv previsti fil-kuntratt i?da li g?adhom madankollu ma sarux (17). Skont il-?urisprudenza, ma g?andux

ikun mod ie?or ?lief f'ka? e??ezzjonali (18) fejn je?isti obbligu legali ta' rimbors ta' parti mill-korrispettiv ta' log?ba tal-a??ard (19).

47. Fis-sentenza Freemans, il-Qorti tal-?ustizzja mmotivat id-de?i?joni tag?ha bil-prin?ipju (20), ikkonfermat fil-?urisprudenza stabbilita mog?tija fir-rigward tat-Tieni u tas-Sitt Direttivi, li jg?id li l-valur taxxabbli huwa kkostitwit mill-“korrispettiv verament r?evut” (21). G?al din ir-ra?uni, ma nistax inkun konvint mill-argument tal-Kummissjoni li jg?id li mill-osservanza ta' dan il-prin?ipju jirri?ulta li r-rimborsi wara l-korrispettiv jnaqqsu l-valur taxxabbli. L-importanza ta' dan il-prin?ipju ?urisprudenzjali tiddependi fil-fatt fuq il-mument tad-determinazzjoni tal-valur taxxabbli. Fi kliem ie?or, l-ammont “verament r?evut” mill-persuna taxxabbli fil-mument meta l-valur taxxabbli ji?i stabbilit huwa determinanti. Kif jisper?ifika, barra minn hekk, il-kliem tal-Artikolu 11(A)(1)(a) tas-Sitt Direttiva, huwa l-ammont “li kien jew irid jinkiseb” f'dik id-data mill-persuna taxxabbli, ji?ifieri l-ammont li g?andu jit?allas lilu. Jag?mel g?alhekk differenza l-fatt li xerrej irid i?allas mill-bidu prezz tal-bejg? imnaqqas jew inkella jrid l-ewwel i?allas il-prezz kollu tal-bejg? u jista' jir?ievi ulterjorment parti mill-ammont ta?t ?erti kundizzjonijiet. Fil-fatt, kif enfasizzat il-Qorti tal-?ustizzja fis-sentenza Freemans, ir-rimbors *a posteriori* effettiv ta' parti mill-korrispettiv jibqa' in?ert (22).

48. Skont l-Artikolu 8(a) tat-Tieni Direttiva, il-possibilità ta' rimbors ta' parti mill-korrispettiv wara l-provvista tal-o??etti ma g?andhiex effett fuq id-determinazzjoni tal-valur taxxabbli u g?alhekk fuq l-ammont tad-dejn fiskali li rri?ulta.

49. Barra minn hekk it-Tieni Direttiva ma tinkludi ebda dispo?izzjoni li tipprovdi g?all-modifikazzjoni tad-dejn fiskali li jirri?ulta. Dan ma jg?oddx fil-ka? tat-tnaqqis tat-taxxa tal-input li g?aliha l-Artikolu 11(3)(2) u (3) tat-Tieni Direttiva jipprovdi mekkani?mu ta' korrezzjoni. Dan lanqas ma jg?odd ta?t is-Sitt Direttiva li fiha l-Artikolu 11(C)(1) jipprovdi sa mill-1978 pro?edura ta' tnaqqis *a posteriori* tal-valur taxxabbli u g?alhekk tad-dejn fiskali li jirri?ulta mit-twettiq ta' fatt taxxabbli.

50. G?all-kuntrarju tal-allegazzjonijiet ta' Grattan u tal-Kummissjoni fl-interpretazzjoni tal-Artikolu 8(a) tat-Tieni Direttiva ma tistax ti?i inklu?a l-preskrizzjoni ta' pro?edura ta' rettifika *a posteriori*. Ma huwiex le?itu li minn le?i?lazzjoni li ?iet wara tali pro?edura ji?i dedott li din kienet tapplika di?à ta?t it-Tieni Direttiva. Fil-fatt il-grad ta' armonizzazzjoni tat-Tieni u tas-Sitt Direttivi ma humiex komparabbli.

51. Asso?jata mal-Ewwel Direttiva 67/227/KEE (23), it-Tieni Direttiva kellha tissostitwixxi d-diversi sistemi ta' VAT tal-Istati Membri b'sistema ta' VAT komuni li ssegwi regoli ba?i?i uniformi. Is-seba' premessa tal-Ewwel Direttiva tenfa?izza “li huwa ne?essarju li nippro?edu fi stadji”. It-tielet premessa tat-Tieni Direttiva tindika li “huwa possibbli li ji?u ammessi wkoll, fuq ba?i transitorja, ?erti differenzi fil-metodi ta' applikazzjoni tat-taxxa fl-Istati Membri”. G?alhekk, kif introdotta fil-bidu s-sistema tal-VAT kienet g?adha ma tinkludix, f'diversi aspetti, le?i?lazzjoni e?awrjenti, u b'mod partikolari ebda stabbiliment ta' valur taxxabbli uniformi kif issemma iktar tard fit-titolu tas-Sitt Direttiva. Kif tindika d-disa' premessa tag?ha, hija biss is-Sitt Direttiva li armonizzat g?alhekk b'mod e?awrjenti l-valur taxxabbli.

52. G?andu g?alhekk ji?i de?i? li t-Tieni Direttiva ma tipprovdi ebda tnaqqis *a posteriori* tal-valur taxxabbli u lanqas tnaqqis konsekuttiv tad-dejn fiskali sussegwentement g?ar-rimbors tal-korrispettiv wara d-data tal-provvista li fiha l-fatt taxxabbli twettaq. G?alhekk, mit-Tieni Direttiva lanqas ma huwa possibbli li ji?i dedott dritt direttament applikabbli tal-persuna taxxabbli.

2. Il-prin?ipju ta' newtralità fiskali

53. Barra minn hekk, l-osservanza tal-prin?ipju ta' newtralità fiskali ma jwassalx g?all-konkluzjoni differenti.

54. Huwa minnu li, g?all-kuntrarju ta' dak li indika l-Gvern tar-Renju Unit, dan il-prin?ipju ma jikkostitwixxix biss manifestazzjoni tal-prin?ipju ta' ugwaljanza fit-trattament. Barra minn dan is-sinjifikat, il-Qorti tal-?ustizzja tu?a wkoll il-prin?ipju ta' newtralità fis-sens tan-newtralità tat-taxxa li tipprote?i lill-persuna taxxabbli peress li huwa biss il-konsumatur finali li g?andu ji?i ntaxxat mis-sistema komuni tal-VAT (24).

55. F'dan is-sens, il-prin?ipju ta' newtralità ma g?andu madankollu ebda awtorità supra le?i?lattiv (25). Huwa g?alhekk possibbli li jsir riferiment g?alih f'ka? ta' dubju fl-interpretazzjoni i?da ma jistax jespandi jew jirrestrin?i r-regoli tad-Direttiva tal-VAT li g?andhom ji?u applikati (26). Ma jistax b'mod partikolari jikkumpensa l-fatt li t-Tieni Direttiva ma tinkludi ebda dispo?izzjoni komparabbli g?all-Artikolu 11(C)(1) tas-Sitt Direttiva.

3. Il-prin?ipju ta' ugwaljanza fit-trattament

56. Fl-a??ar nett, fid-domanda preliminari tag?ha l-qorti tar-rinviju rreferiet ukoll g?all-prin?ipju ta' ugwaljanza fit-trattament. Madankollu mid-digriet tar-rinviju ma jirri?ultax b'liema mod dan il-prin?ipju huwa rilevanti f'dan il-ka?.

57. Dan il-prin?ipju ma je?i?i f'kull ka? ebda ugwaljanza fit-trattament *ratione temporis*. Id-diversi gradi ta' armonizzazzjoni tas-sistema komuni tal-VAT qabel u wara l-1 ta' Jannar 1978 jistg?u effettivament iwasslu g?al valuri taxxabbli ddeterminati b'mod differenti qabel u wara din id-data. Fil-fatt, il-prin?ipju ta' ugwaljanza fit-trattament ma je?ix li stadji ta' armonizzazzjoni ulterjuri li se??ew permezz tal-Artikolu 11(C)(1) tas-Sitt Direttiva japplikaw b'mod retroattiv.

V – Konkluzjoni

58. G?alhekk nipproponi li r-risposta g?ad-domanda tal-First-Tier Tribunal (Tax Chamber) tkun is-segwenti:

L-Artikolu 8(a) tat-Tieni Direttiva tal-Kunsill 67/228/KEE, tal-11 ta' April 1967, fuq l-armonizzazzjoni tal-le?i?lazzjoni tal-Istati Membri dwar taxxi fuq id-d?ul mill-bejg? – Struttura u metodi ta' applikazzjoni tas-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur mi?jud, g?andu ji?i interpretat fis-sens li l-persuna taxxabbli ma g?andhiex dritt direttament applikabbli li tikkunsidra *a posteriori* l-valur taxxabbli ta' provvista ta' o??etti b?ala mnaqqas meta, wara l-mument li fih se??et din il-provvista ta' o??etti, id-destinatarju tal-provvista r?ieva ming?and il-fornitur kreditu li huwa sussegwentement g?a?el li jie?u fil-forma ta' ?las fi flus, jew fil-forma ta' kreditu fuq l-ammonti dovuti lill-fornitur g?all-provvisti ta' o??etti di?à mag?mula lid-destinatarju.

1 – Lingwa ori?inali: il-?ermani?.

2 – Ara s-sentenzi tat-23 ta' Novembru 1988, *Naturally Yours Cosmetics* (230/87, ?abra p. 6365); tal-24 ta' Ottubru 1996, *Elida Gibbs* (C-317/94, ?abra 1996 p. I-5339); u tas-7 ta' Ottubru 2010, *Loyalty Management UK* (C-53/09 u C-55/09, ?abra p. I-9187).

3 – It-Tieni Direttiva tal-Kunsill, tal-11 ta' April 1967, fuq l-armonizzazzjoni tal-li?ijiet tal-Istati Membri dwar taxxi fuq id-d?ul mill-bejg? – Struttura u metodi ta' applikazzjoni tas-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur mi?jud (?U 71, p. 1303).

4 – Is-Sitt Direttiva tal-Kunsill 77/388/KEE, tas-17 ta' Mejju 1977, fuq l-armonizzazzjoni tal-li?ijiet tal-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 Edizzjoni Spe?jali bil-Malti, Kapitolu 9, Vol. 1, p. 23).

5 – Ara l-Artikoli 1(2) u 37 tas-Sitt Direttiva. L-estensjoni tat-terminu g?at-traspo?izzjoni tad-

- Disa' Direttiva tal-Kunsill 78/583/KEE, tas-26 ta' l-1978, fuq l-armonizzazzjoni tal-liġijiet tal-Istati Membri dwar taxxi fuq id-drogi mill-bejgħ (l-Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kapitolu 9, Vol. 1, p. 23) ma tikkonfermawx l-ir-Renju Unit.
- 6 – Ara wkoll, f'dan ir-rigward, is-sentenzi, tat-8 ta' Marzu 1988, *Apple and Pear Development Council* (102/86, para. p. 1443, punt 10), u tat-23 ta' Novembru 1988, *Naturally Yours Cosmetics* (230/87, para. p. 6365, punt 10).
- 7 – Sentenzi tal-25 ta' Mejju 1993, *Bally* (C-18/92, para. p. I-2871, punt 14), u tal-15 ta' Mejju 2001, *Primback* (C-34/99, para. p. I-3833, punti 28 *et seq.*).
- 8 – Sentenza *Elida Gibbs* iktar 'il fuq fin-nota ta' qiegħ il-paġna 2.
- 9 – L-iktar iktar 'il fuq fin-nota ta' qiegħ il-paġna 6. F'din is-sentenza, il-Qorti tal-Ġustizzja effettivament ammettiet li, fil-każ ta' provvista ta' beni, tnaqqis ikkundizzjonat minn servizz ta' benefiċjarju li għalhekk huwa stess jipprovdi servizz bi qas għandu b'ala effett li l-valur taxxabbli tal-provvista tal-beni jkun ikkostitwit mill-qas fi flus flimkien mal-valur tal-provvista tas-servizz. Il-valur pekunjarju ta' din il-provvista ta' servizz għandu jkun stabbilit f'dan ir-rigward fil-livell ta' tnaqqis. Għalhekk, il-valur taxxabbli tal-provvista ta' beni tikkorrispondi għalhekk għall-prezz tal-bejgħ mingħajr id inkunsiderazzjoni tat-tnaqqis.
- 10 – Sentenzi tat-3 ta' Marzu 1994, *Tolsma* (C-16/93, para. p. I-743, punt 14); tas-27 ta' April 1999, *Kuwait Petroleum* (C-48/97, para. p. I-2323, punt 26); u tat-3 ta' Mejju 2012, *Lebara* (C-520/10, punt 27).
- 11 – Ara s-sentenzi tal-5 ta' Frar 1981, *Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats* (154/80, para. p. 445, punt 12); *Naturally Yours Cosmetics*, iktar iktar 'il fuq fin-nota ta' qiegħ il-paġna 6 (punti 11 u 12); u *Lebara*, iktar iktar 'il fuq fin-nota ta' qiegħ il-paġna 10 (punt 27).
- 12 – Ara l-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Stix-Hackl, tas-6 ta' Marzu 2001, *Bertelsmann* (C-380/99, para. p. I-5163, punt 32).
- 13 – Ara d-deċiżjoni tal-Qorti tal-Appell, tas-26 ta' Ottubru 2001 (*EWCA Civ 1542*, punt 72).
- 14 – Ara, f'dan ir-rigward, il-konklużjonijiet tiegħi tal-24 ta' Frar 2005 fil-Kawża II-Kummissjoni vs Ir-Renju Unit (C-305/03, para. p. I-1213, punt 67) dwar il-kliem simili tal-Artikolu 5(4)(c) tas-Sitt Direttiva.
- 15 – Ara l-punt 33 iktar 'il fuq.
- 16 – Sentenza tas-27 ta' Ottubru 1993, *Muys' en De Winter's Bouw- en Aannemingsbedrijf* (C-281/91, para. p. I-5405, punt 16).
- 17 – Sentenza tad-29 ta' Mejju 2001, *Freemans* (C-86/99, para. p. I-4167, punti 27 sa 29).
- 18 – *Ibidem* (punt 30).
- 19 – Ara s-sentenza tad-19 ta' Lulju 2012, *International Bingo Technology* (C-377/11, punti 26 sa 29 u l-urisprudenza iktar iktar).
- 20 – Ara s-sentenzi *Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats*, iktar iktar 'il fuq fin-nota ta' qiegħ il-paġna 11 (punt 13); tat-2 ta' l-1994, *Empire Stores* (C-33/93, para. p. I-2329, punt 18), u *International Bingo Technology*, iktar iktar 'il fuq fin-nota ta' qiegħ il-paġna 19 (punt 25).

- 21 – Ara s-sentenza Freemans i??itata iktar 'il fuq fin-nota ta' qieg? il-pa?na 17 (punt 27).
- 22 – *Ibidem* (punt 28).
- 23 – Direttiva tal-Kunsill, tal-11 ta' April 1967, fuq l-armonizzazzjoni tal-le?i?lazzjoni tal-Istati Membri dwar it-taxxi fuq il-bejg?.
- 24 – Ara s-sentenza Elida Gibbs, i??itata iktar 'il fuq fin-nota ta' qieg? il-pa?na 2 (punti 19 u 23).
- 25 – Ara l-konklu?jonijiet ippre?entati mill-Avukat ?enerali Bot fit-18 ta' ?unju 2009 fil-kaw?a NCC Construction Danmark (C-174/08, ?abra p. I-10567, punti 84 sa 86).
- 26 – Ara s-sentenza tad-19 ta' Lulju 2012, Deutsche Bank (C-44/11, punt 45) dwar il-prin?ipju ta' newtralità b?ala l-prin?ipju ta' nondiskriminazzjoni.