Downloaded via the EU tax law app / web

Edizzjoni Provvi?orja

KONKLU?JONIJIET WATHELET – KAW?A C?453/15

KONKLU?JONIJIET TAL-AVUKAT ?ENERALI

WATHELET

ippre?entati fis-7 ta' Settembru 2016 (1)

Kaw?a C?453/15

A,

B

[talba g?al de?i?joni preliminari mressqa mill-Bundesgerichtshof (qorti tal-?ustizzja federali, il-?ermanja)]

"Rinviju g?al de?i?joni preliminari – Tassazzjoni – Taxxa fuq il-valur mi?jud –Direttiva 2006/112/KE – Artikolu 56 – Post tal-provvista ta' servizzi – Kun?ett ta' 'drittijiet simili' – Trasferiment ta' kwoti ta' emissjonijiet ta' gassijiet serra"

1. F'din il-kaw?a li tikkon?erna l-bejg? "ta' dritt li wie?ed ini??es", ma nistax ma ni??itax din ir-riflessjoni ta' B. Le Bars (2): "[bil-] le?i?lazzjoni internazzjonali u Komunitarja, l-arja u l-'patolo?ija' tag?ha, ji?ifieri t-tni??is, jinsabu fil-fruntieri tal-qasam kummer?jali. Tali appro?? jista' jidher immorali peress li l-kun?ett ta' dritt huwa tradizzjonalment asso?jat ma' kontenut po?ittiv, li ma huwiex il-ka? tat-tni??is. Barra minn hekk, il-kun?ett li a?enti privati jistg?u jag?mlu profitt mit-tni??is, billi je?er?itaw funzjoni ta' intermedjarji finanzji fil-kwoti ta' emissjonijiet, jidher inammissibbli" [traduzzjoni libera].

2. Ovvjament dan ma huwiex is-su??ett ta' dan ir-rinviju g?al de?i?joni preliminari mill-Bundesgerichtshof (qorti tal-?ustizzja federali, il-?ermanja), li wasal fir-Re?istru tal-Qorti tal-?ustizzja fl-24 ta' Awwissu 2015, li, fir-rigward tal-kwoti ta' emissjonijiet ta' gassijiet serra, tistaqsi lill-Qorti tal-?ustizzja dwar l-interpretazzjoni tal-Artikolu 56(1)(a) tad-Direttiva 2006/112/KE (3). L-imsemmi rinviju ?ie de?i? fil-kuntest ta' pro?eduri kriminali mibdija fil-?ermanja kontra A u B dwar kompli?ità fi frodi fiskali.

3. Fil-qosor, tqum il-kwistjoni jekk *kwota ta' emissjonijiet ta' gassijiet serra* fis-sens tal-Artikolu 3(a) tad-Direttiva 2003/87/KE (4) – li jawtorizza l-emissjoni ta' tunnellata metrika tal-ekwivalenti tad-diossidu tal-karbonju matul perijodu ta' ?mien spe?ifikat – *tikkostitwixxix "dritt simili"* fis-sens tal-Artikolu 56(1)(a) tad-Direttiva tal-VAT.

I – **Il-kuntest ?uridiku**

A – *Id-dritt tal-Unjoni*

4. L-Artikolu 56(1) tad-Direttiva tal-VAT jipprovdi:

“1. Il-post ta’ provvista tas-servizzi li ?ejjin lil konsumaturi stabbiliti barra mill-Komunità, jew lil persuni taxxabbli stabbiliti fil-Komunità imma mhux fl-istess Stat Membru b?all-fornitur, g?andu jkun il-post fejn il-konsumatur stabbilixxa n-negozju tieg?u jew g?andu stabbiliment fiss li g?alih jing?ata s-servizz, jew, fin-nuqqas ta’ post b?al dan, il-post fejn hu jkollu l-indirizz permanenti tieg?u jew fejn normalment ikun residenti:

(a) trasferimenti u ?essjonijiet ta’ drittijiet ta’ l-awtur, brevetti [privattivi], li?enzji, trejdmarks u drittijiet simili;

[...]”

5. L-Artikolu 3(a) tad-Direttiva 2003/87 jipprovdi:

“G?all-finijiet ta’ din id-Direttiva g?andhom japplikaw id-definizzjonijiet li ?ejjin:

(a) ‘kwota ta’ emissjoni’ tfisser id-dritt ta’ emissjoni ta’ tunnellata metrika ta’ l-ekwivalenti tad-dijossidu tal-karbonju matul perjodu ta?-?mien spe?ifikat, li g?andha tkun valida biss sabiex tissodisfa l-?ti?iet ta’ din d-Direttiva u g?andha tkun trasferibbli skond id-disposizzjonijiet ta’ dan id-Direttiva;

[...]”

B – *Id-dritt ?ermani?*

6. Skont l-Artikolu 3a tal-Umsatzsteuergesetz (li?i dwar it-taxxa fuq il-valur mi?jud, iktar ’il quddiem l-“UStG”), intitolat “Il-post tal-provvista ta’ servizzi o?ra”, fil-ver?joni tag?ha applikabbli g?all-fatti tat-tilwima fil-kaw?a prin?ipali:

“1. Bla ?sara g?all-Artkoli 3b u 3f, is-servizzi o?ra g?andhom ji?i pprovduti fil-post fejn l-imprenditur je?er?ita l-attività tieg?u. Meta dak is-servizz huwa pprovdut minn stabbiliment fiss, dan g?andu jitqies b?ala l-post tal-provvista.

[...]

3. Jekk id-destinatarju ta’ wie?ed mis-servizzi l-o?ra msemmija fil?paragrafu 4 huwa impri?a, b’deroga mill-paragrafu 1, is?servizz g?andu jitqies li ?ie pprovdut fil-post fejn id-destinatarju je?er?ita l-attività tieg?u. Madankollu, jekk is?servizz ji?i pprovdut fl-istabbiliment fiss tal?impri?a, huwa l-post ta’ dan l-istabbiliment li huwa determinanti. Jekk id-destinatarju ta’ wie?ed mis-servizzi l-o?ra msemmija fil?paragrafu 4 ma huwiex impri?a u huwa g?andu d-domi?ilju tieg?u jew is-sede tieg?u fit-territorju ta’ pajji? terz, is-servizz g?andu jitqies li ?ie pprovdut fid-domi?ilju jew fis-sede tieg?u […].

4. G?all-finijiet tal-paragrafu 3, il-kliem ‘servizzi l-o?ra’ jfissru:

1) i?-?essjoni, it-trasferiment u l-u?u ta’ brevetti, ta’ drittijiet tal-awtur, ta’ drittijiet relatati u ta’ drittijiet simili o?ra;

[...]”

II – **Il-kaw?a prin?ipali u d-domanda preliminari**

7. A u B, li ja?dmu g?al kumpannija kbira ta’ konsulenza fiskali, ?ew ikkundannati mil-Landgericht Hamburg (qorti re?jonali ta’ Hamburg, il-?ermanja) g?all-?las ta’ multa min?abba kompli?ità fi frodi fiskali fil-kuntest ta’ kaw?a li tikkon?erna sistema ta’ frodi tat-taxxa fuq il-valur mi?jud (VAT) implementata minn imputat ie?or, G, minn April 2009 sa Marzu 2010 u inti?a sabiex tevadi l-imsemmija taxxa fl-iskambju ta’ kwoti ta’ emissjonijiet ta’ gassijiet serra.

8. F’din is-sistema ta’ frodi kienu implikati diversi kumpanniji. Kumpannija E, stabbilita fil-?ermanja u effettivament ikkontrollata minn G, xtrat barra mill-pajji? kwoti ta’ emissjonijiet ta’ gassijiet serra e?enti mill-VAT u bieg?ethom mill-?did lil kumpannija I stabbilita fil-Lussemburgu, immexxija wkoll minn G. Din tal-a??ar ?ar?et, b?ala fatturi, noti ta’ kreditu favur il-kumpannija E li kienu jsemmu l-VAT applikabbli fl-?ermanja u bieg?et mill-?did dawn il-kwoti lil kumpannija C, stabbilita fil-?ermanja, fejn in-noti ta’ kreditu stabbiliti g?al din it-tran?azzjoni kienu wkoll isemmu l-VAT applikabbli fil-?ermanja.

9. Fid-dikjarazzjonijiet provvi?orji tal-VAT tat-tieni, tat-tielet u tar-raba trimestru tal-2009, il-kumpannija E iddikjarat il-prodott tal-bejg? tal-kwoti lill-kumpannija I billi ppro?ediet, fuq il-ba?i tal-fatturi foloz ta’ allegati forrnituri nazzjonali, g?al tnaqqis tat-taxxa tal-input fuq il-valur mi?jud im?allsa. G?al Jannar u Marzu 2010, hija ma ppre?entatx dikjarazzjoni provvi?orja. B’hekk hija evitat il-?las ta’ ammont totali ta’ EUR 11 484 179.12. Il-kumpannija I, min-na?a tag?ha, iddikjarat, g?all-perijodi ta’ bejn April u Lulju 2009, Settembru 2009 u Jannar 2010 u Marzu 2010, is-servizzi pprovduti lill-kumpannija C b?ala tran?azzjonijiet e?enti mill-VAT u naqqset indebitament il-VAT li kienet tidher fuq in-noti ta’ kreditu ma?ru?a favur il-kumpannija E b?ala taxxa tal-input im?allsa, u b’hekk evitat li t?allas is-somma ta’ EUR 10 667 491.10.

10. A u B wettqu, b’effett mill-a??ar ta’ Mejju 2009, attività ta’ konsulenza fiskali favur il-kumpannija I u ?ew inkarigati minn G sabiex ifasslu rapport qasir fuq is-sitwazzjoni ta’ din il-kumpannija fil-qasam tal-VAT. F’dan ir-rapport, huma indikaw li l-kumpannija I setg?et issemmi l-VAT applikabbli fil-?ermanja u tnaqqasha b?ala taxxa tal-input im?allsa biss jekk hija kellha stabbiliment fil-?ermanja fejn te?er?ita l-attivitajiet korrispondenti u li l-fatturi ma?ru?a qabel it-twaqqif ta’ stabbiliment fil-?ermanja kellhom ji?u kkore?uti.

11. Fid-dawl ta’ kuntratt b’data retroattiva ta’ kiri ta’ uffi??ji fil-?ermanja b’effett mill-1 ta’ April 2009, A u B, li ma kinux jafu bir-rwol li kienet qeg?da twettaq il-kumpannija I fis-sistema ta’ frodi fiskali, ippreparaw, f’isimha, dikjarazzjonijiet provvi?orji tal-VAT ikkore?uti g?al April u Mejju 2009, li huma bag?tu fit-12 ta’ Awwissu 2009 lill-awtorità tat-taxxa. Huma semmew, f’dawn id-dikjarazzjonijiet, il-VAT imsemmija fin-noti ta’ kreditu ma?ru?a favur il-kumpannija E b?ala taxxa tal-input im?allsa, u dan fl-ammont ta’ EUR 147 519.80 g?al April 2009 u ta’ EUR 1 146 788.70 g?al Mejju 2009, g?alkemm huma qiesu li kien “probabbli ?afna” li l-kumpannija I ma kellhiex stabbiliment fil-?ermanja.

12. Adita b’appell fuq punti ta’ li?i mis-sentenza tal-Landgericht Hamburg (qorti re?jonali ta’ Hamburg) ippre?entat minn A u B kif ukoll mill-uffi??ju tal-prosekutur, il-Bundesgerichtshof (qorti tal-?ustizzja federali) esponiet li l-kwistjoni dwar jekk l-akku?ati kinux ?atja ta’ kompli?ità fi frodi fiskali skont id-dritt kriminali ?ermani? tiddependi fuq il-kwistjoni dwar jekk huma kinux intenzjonalment ippre?entaw dikjarazzjonijiet provvi?orji tal-VAT mhux korretti lill-awtorità tat-taxxa, li fihom tnaqqsu indebitament taxxi tal-input im?allsa fir-rigward tan-noti ta’ kreditu g?as-servizzi pprovduti mill-kumpannija E. Billi A u B ma kinux jafu bl-involviment tal-kumpanniji E u I fis-sistema ta’ frodi tal-VAT implementata minn G, il-qorti tar-rinviju tkompli billi tg?id li dan seta’ jkun il-ka? biss jekk l-ebda tnaqqis ta’ taxxa tal-input im?allsa ma seta’ jsir fir-rigward tan-noti ta’ kreditu ma?ru?a favur il-kumpannija E, g?aliex dawn ma setg?ux isemmu VAT. Hija tippre?i?a,

madankollu, li fir-rigward tal-fatturi indirizzati lill-kumpannija I, li g?andha s-sede tag?ha fil-Lussemburgu, dan kien il-ka? biss jekk il-post tal-provvista li tikkonsisti fit-trasferiment ta' kwoti ma kienx jinsab fil-?ermanja. Madankollu, ir-referenza g?all-VAT mill-kumpannija E fil-konfront tal-kumpannija I kienet illegali biss jekk, skont l-Artikolu 56(1)(a) tad-Direttiva tal-VAT, il-post tal-provvista ma kienx dak tal-fornitur tas-servizzi, il-kumpannija E, i?da dak tad-destinatarju, il-kumpannija I, b'mod li l-provvista ma kinitx taxxabbli fil-?ermanja.

13. Il-Bundesgerichtshof (qorti tal-?ustizzja federali) tinnota li din l-a??ar kundizzjoni tippre?upponi li, fl-2009, il-post tal-provvista g?at-trasferimenti ta' kwoti ta' emissjonijiet ta' gassijiet serra kellu jkun, fis-sens tal-Artikolu 3a(4) tal-UStG, fil-ver?joni tag?ha applikabbli g?all-fatti fil-kaw?a prin?ipali, ibba?at fuq l-Artikolu 56(1)(a) tad-Direttiva tal-VAT, il-post li fih id-destinatarju kien stabbilixxa s-sede tal-attività ekonomika tieg?u jew li fih kellu stabbiliment stabbli, liema fatt jimplika l-kwistjoni dwar jekk dawn il-kwoti jikkostitwixxux "dritt simili" fis-sens ta' dawn id-dispo?izzjonijiet.

14. Il-qorti tar-rinviju tqis fuq dan is-su??ett li l-interpretazzjoni tal-kun?ett ta' "drittijiet simili", fis-sens tal-Artikolu 56(1)(a) tad-Direttiva tal-VAT ma hijiex daqstant ?ara li ma t?alli lok g?al ebda dubju ra?onevoli. Madankollu, hija propensa li ta?seb li dawn il-kwoti huma "simili" fis-sens ta' din id-dispo?izzjoni, billi l-kelma "simili" tfisser "li g?andhom ?erti karatteristi?i korrispondenti" jew "li jixxieb?u", sa fejn id-drittijiet i??itati f'din id-dispo?izzjoni huma kkaratterizzati mill-fatt li l-le?i?latur jag?ti lid-detentur dritt assolut b'tali mod li jag?tih kompetenza esklu?iva sabiex ju?ahom u ju?ufruwixxi minnhom, billi jeskludi persuni o?ra. F'dan is-sens, il-kwoti ta' emissjonijiet huma komparabbli mad-drittijiet ta' proprjetà intellettwali.

15. Huwa f'dawn i?-?irkustanzi li l-Bundesgerichtshof (qorti tal-?ustizzja federali) idde?idiet li tissospendi l-pro?eduri quddiemha u li tag?mel lill-Qorti tal-?ustizzja d-domanda preliminari li ?ejja:

"L-Artikolu 56(1)(a) tad-Direttiva [tal-VAT] [...] g?andu ji?i interpretat fis-sens li kwota ta' emissjoni fis-sens tal-Artikolu 3(1) tad-Direttiva 2003/87[...], li tag?ti d-dritt ta' emissjoni ta' tunnellata metrika tal-ekwivalenti tad-diossidu tal-karbonju matul perijodu ta' ?mien spe?ifikat, tikkostitwixxi "dritt simili" fis-sens ta' din id-dispo?izzjoni?"

III – **Il-pro?edura quddiem il-Qorti tal-?ustizzja**

16. Osservazzjonijiet ?ew ippre?entati minn A, B, il-Generalbundesanwalt beim Bundesgerichtshof (prosekutur ?enerali tar-Repubblika federali fi ?dan il-qorti tal-?ustizzja federali, il-?ermanja), il-Gvern ?ermani? u dak Elleniku, kif ukoll mill-Kummissjoni Ewropea. Il-partijiet kollha, ?lief il-Gvern Elleniku, instemg?u waqt is-seduta tat-13 ta' Lulju 2016.

IV – **Evalwazzjoni**

A – *Sinte?i tal-osservazzjonijiet tal-partijiet*

17. A u B iqisu li r-risposta g?ad-domanda li saret g?andha tkun fis-sens li "kwota ta' emissjoni" fis-sens tal-Artikolu 3(a) tad-Direttiva 2003/87 ma tikkostitwixxix "dritt simili" fis-sens tal-Artikolu 56(1)(a) tad-Direttiva tal-VAT.

18. A jinnota li l-a??ar artikolu jsemmi ?ames drittijiet li jaqg?u fil-qasam tal-proprjetà intellettwali u jispi??a din l-enumerazzjoni b'kun?ett "li jkopri kollox" ta' "drittijiet simili". Filwaqt li, skont il-Bundesgerichtshof (qorti tal-?ustizzja federali), il-kelma u?ata fil-ver?joni ?ermani?a ("ähnlich") tfisser li d-drittijiet l-o?ra g?andhom ikunu drittijiet li g?andhom ?erti karatteristi?i korrispondenti jew "li huma komparabbli" mad-drittijiet imsemmija espressament, A jargumenta li, madankollu, minn ver?jonijiet lingwisti?i o?ra tad-Direttiva tal-VAT jirri?ulta li, minflok sempli?i

komparabbiltà, g?andu jkun hemm rabta stretta bejn id-drittijiet li jissemmew espressament fl-Artikolu 56(1)(a) tad-Direttiva tal-VAT u dawk li jaqg?u ta?t il-kun?ett ta' "drittijiet simili". G?aldaqstant g?andu ji?i e?aminat qabelxejn liema huma l-karatteristi?i essenzjali tad-drittijiet li jissemmew espressament. Kwota ta' emissjoni g?andha wkoll tippre?enta dawn il-karatteristi?i sabiex taqa' ta?t il-kun?ett ta' "drittijiet simili".

19. Fil-fehma ta' A, huwa dubju? kemm il-kun?ett ta' "dritt assolut" fid-dritt ?ermani? u li tag?mel riferiment g?alih il-qorti tar-rinviju, jista' jkun rilevanti. Barra minn hekk, kwota ma tistax tkun dritt assolut, imma tag?ti lid-detentur tag?ha biss "dritt ta' tolleranza" (*Duldungsanspruch*) li jista' ji?i invokat biss fil-konfront tal-Istat. Dan id-dritt ta' tolleranza huwa effettivament komparabbli ma' kreditu li jaqa' ta?t id-dritt privat, anki jekk ji?i rre?istrat f're?istru pubbliku.

20. Il-kliem "cession" ("trasferiment") u "concession" ("?essjoni") u?ati fil-ver?joni Fran?i?a u l-ekwivalenti tag?hom fil-ver?jonijiet lingwisti?i o?ra huma element determinanti, li juru li dan huwa biss ka? ta' ?essjoni ta' dritt inti? g?all-u?u, billi d-drittijiet kollha li jissemmew espressament jistrie?u fuq provvista ta' servizzi intellettwali proprja. G?alhekk, kwota ta' emissjoni tkun estranja fil-konfront tad-drittijiet ta' proprjetà intellettwali li huma kkaratterizzati mill-fatt li d-detentur jista' j?edi fid-diskrezzjoni tieg?u lil kull persuna o?ra idea li hija ?uridikament tieg?u sabiex ti?i e?er?itata, ming?ajr ma jitlef id-dritt inizjali tieg?u u ming?ajr ma jkun obbligat jittrasferih lil min ikun jista' ju?ah.

21. Din l-interpretazzjoni hija kkonfermata mill-isfond storiku tal-Artikolu 56(1)(a) tad-Direttiva tal-VAT, li jori?ina mill-formulazzjoni tal-Artikolu 9(2)(e) tas-Sitt Direttiva 77/388/KEE (5), li kien isemmi t-trasferiment ta' privattivi, ta' trade marks u drittijiet simili, kif ukoll i?-?essjoni ta' li?enzji li jikkon?ernaw dawn id-drittijiet. Minn dan jirri?ulta li d-"drittijiet simili" g?andhom, huma wkoll, jistg?u jkunu s-su??ett tal-g?oti ta' li?enzja, li ma huwiex il-ka? ta' kwota ta' CO2.

22. Barra minn hekk, ma hijiex ne?essarja interpretazzjoni tad-Direttiva tal-VAT li tmur lil hinn mill-formulazzjoni tag?ha. Din l-interpretazzjoni tkun tammonta g?al applikazzjoni ?enerali tal-prin?ipju tal-pajji? ta' destinazzjoni g?all-iskambju ta' servizzi bejn impri?i meta dan il-prin?ipju sar applikabbli b?ala regola ?enerali biss wara l-fatti fil-kaw?a prin?ipali, wara l-emenda ta' dik id-direttiva bid-Direttiva 2008/8/KE (6).

23. B i?id li r-ri?ultat tal-interpretazzjoni tad-Direttiva tal-VAT mitluba f'din il-kaw?a g?andu ji?i kkunsidrat fil-kuntest tal-konsegwenzi li jwasslu g?al responsabbiltà kriminali, li jimplika li g?andhom jittie?du inkunsiderazzjoni l-prin?ipji applikabbli f'dan il-qasam u b'mod partikolari l-prin?ipji ta' ?ertezza legali, ta' *nullum crimen, nulla poena sine lege*, ta' pre?i?joni, ta' projbizzjoni tal-applikazzjoni b'analo?ija fid-dritt kriminali u tal-prin?ipju ta' omo?eneità. Fid-dawl tal-prin?ipju ta' pre?i?joni, huwa problematiku li r-responsabbiltà kriminali tiddependi fuq il-kun?ett wiesg?a ??ejjed ta' "dritt simili". G?alhekk, l-unika interpretazzjoni possibbli ta' dan il-kun?ett hija dik li tirrikjedi li ti?i stabbilita rabta intrinsika bejn id-"dritt simili" u d-drittijiet l-o?ra msemmija fid-dispo?izzjoni u li jmorru lil hinn minn kull komparabbiltà.

24. Bil-kontra, il-prosekutur ?enerali tar-Repubblika federali fi ?dan il-qorti tal-?ustizzja federali, il-Gvern ?ermani? u dak Elleniku kif ukoll il-Kummissjoni jikkunsidraw li l-Artikolu 56(1)(a) tad-Direttiva tal-VAT g?andu ji?i interpretat fis-sens li l-kwota fis-sens tal-Artikolu 3(a) tad-Direttiva 2003/87 tikkostitwixxi "dritt simili".

25. Il-prosekutur ?enerali tar-Repubblika federali fi ?dan il-qorti tal-?ustizzja federali jinnota li l-lista ta' drittijiet li tissemma fl-Artikolu 56(1)(a) tad-Direttiva tal-VAT ma hijiex omo?ena u li d-drittijiet huma su??etti g?al regoli differenti.

26. Fir-rigward tad-determinazzjoni tal-post tal-provvista, il-fattur determinanti huwa l-fatt li

dawn id-drittijiet jag?tu possibbiltà ta' u?u ekonomiku mid-destinatarju li jmur lil hinn minn sempli?i u?u tad-dritt fih innifsu. Il-post tal-provvista g?andu g?aldaqstant ikun il-post ta' stabbiliment tad-destinatarju fil-ka? fejn l-ispi?a tal-provvista ta' servizzi effettwata bejn persuni taxxabbli hija inklu?a fil-prezz tal-o??ett. Sabiex ji?i stabbilit il-post tal-provvista, il-karatteristi?i determinanti tad-drittijiet imsemmija f'dan l-artikolu huma g?aldaqstant li jag?tu drittijiet ta' u?u po?ittivi lid-detentur tag?hom, liema drittijiet jivvanta??awh ekonomikament sabiex ikompli j?id il-valur mi?jud g?aliex ju?ahom huwa stess jew g?aliex ibig?hom u jittrasferihom lil terzi. Issa, kwota ta' emissjonijiet ta' gassijiet serra g?andha dawn il-karatteristi?i predominanti.

27. Il-Gvern ?ermani? jinnota, qabelxejn, li t-trasferiment ta' kwoti ta' emissjonijiet ta' gassijiet serra jikkostitwixxi provvista ta' servizzi fis-sens tal-Artikolu 24(1) tad-Direttiva tal-VAT u li l-o??ett tat-trasferiment huwa d-dritt ta' emissjoni mog?ti mill-kwota. Huwa josserva, sussegwentement, li t-tassazzjoni tad-drittijiet imsemmija fl-Artikolu 56(1)(a) tad-Direttiva tal-VAT issir, b'deroga mill-prin?ipju msejja? tal-ori?ini (li jirri?ulta mill-Artikolu 43 tad-Direttiva tal-VAT fis-se?? sal-31 ta' Di?embru 2009), fl-Istat tad-destinatarju, bil-kundizzjoni li dan ikun stabbilit f'pajji? terz jew li tkun persuna taxxabbli stabbilita fi Stat Membru differenti minn dak tal-fornitur.

28. Fl-a??ar nett, fil-fehma ta' dan il-Gvern, sabiex dritt ikun "simili", g?andu ji?i e?aminat jekk huwiex komparabbli mad-drittijiet imsemmija fl-Artikolu 56(1)(a) tad-Direttiva tal-VAT u jekk jippre?entax l-istess karatteristi?i b?al dawn id-drittijiet. Ma huwiex ne?essarju li dan id-dritt ikun identiku g?al dawn u, g?aldaqstant, "dritt simili" ma je?istix biss fil-qasam tal-proprjetà intellettwali. Billi josserva li l-enumerazzjoni f'dan l-artikolu tinkludi biss drittijiet protetti, li huma kkaratterizzati mill-fatt li l-le?i?latur jag?ti lid-detentur dritt assolut fis-sens li huwa g?andu kompetenza esklu?iva sabiex ju?ah u jisfruttah, huwa jqis li l-kwoti ta' emissjonijiet ta' gassijiet serra jistg?u jitqiesu li huma simili.

29. Fil-fatt, huwa biss id-detentur tal-kwota li huwa awtorizzat jitfa' tunnellata metrika tal-ekwivalenti tad-diossidu tal-karbonju matul perijodu ta' ?mien spe?ifikat. L-esklu?ività tad-dritt ta' operat tirri?ulta minn attribuzzjoni li tidher fir-re?istru tal-iskambju ta' kwoti ta' emissjoni u d-detentur tal-kont g?andu l-possibbiltà li jiddisponi minn dik il-kwota billi ju?aha sabiex jissodisfa l-obbligi tieg?u ta' restituzzjoni, jew inkella billi jbig?ha u jittrasferixxiha fuq il-kont ta' detentur ie?or ta' kont.

30. Huwa j?id li l-g?an tal-Artikolu 56(1)(a) tad-Direttiva tal-VAT jimmilita favur l-applikazzjoni tieg?u g?all-kwoti ta' emissjonijiet ta' gassijiet serra, peress li l-u?u tad-drittijiet ta' emissjoni mog?tija mill-kwoti normalment ise?? fil-post fejn ix-xerrej je?er?ita l-attività ekonomika tieg?u.

31. Ir-Repubblika Ellenika tqis li mill-kliem tal-Artikolu 56(1)(a) tad-Direttiva tal-VAT jirri?ulta li l-enumerazzjoni li hemm fih ma hijiex e?awrjenti. Id-drittijiet fuq l-assi mhux materjali li jissemmew hemmhekk g?andhom il-karatteristika prin?ipali li joffru lid-detentur tag?hom is-setg?a esklu?iva li ju?a u jisfrutta dawk id-drittijiet, billi jeskludi persuni o?ra. G?alhekk, id-"drittijiet simili" jistg?u jitiqiesu b?ala drittijiet li jag?tu lid-detentur tag?hom din is-setg?a assoluta, jew inkella b?ala drittijiet li l-esklu?ività tal-u?u tag?hom hija ggarantita minn drittijiet ta' kreditu jew minn drittijiet o?ra.

32. G?andha tag?mel parti minn din il-kategorija, min?abba n-natura tag?ha u l-karatteristi?i tag?ha, il-kwota li tawtorizza l-emissjoni ta' tunnellata metrika tal-ekwivalenti tad-diossidu tal-karbonju matul perijodu ta' ?mien spe?ifikat. Fil-fatt, billi huwa fatt li kull detentur tad-dritt imsemmi fl-Artikolu 3(a) tad-Direttiva 2003/87 jidher fir-re?istru tal-iskambju ta' kwoti ta' emissjoni previst fl-Artikolu 19 ta' din id-direttiva, il-po?izzjoni tad-detentur u d-dritt ta' u?u esklu?iv tieg?u huma ggarantiti b'mod s?i?. Huwa wkoll determinati li kull min jikser id-dispo?izzjonijiet tad-dritt nazzjonali adottati skont din id-direttiva jesponi ru?u g?al sanzjonijiet. Is-setg?a mog?tija lid-detentur ta' dan id-dritt tixbah g?aldaqstant is-setg?a korrispondenti mog?tija lid-detentur ta'

wie?ed mid-drittijiet mhux materjali msemmija espressament fl-Artikolu 56(1)(a) tad-Direttiva tal-VAT.

33. Skont il-Kummissjoni, l-iskambju ta' kwoti ta' emissjonijiet ta' gassijiet serra jikkostitwixxi provvista ta' servizzi, fis-sens tal-Artikolu 24(1) tad-Direttiva tal-VAT.

34. Il-Kummissjoni tosserva li, *prima facie*, ma huwiex evidenti li l-kun?ett ta' "drittijiet simili" jinkludi l-kwoti ta' emissjoni, billi s-sitwazzjonijiet ?uridi?i msemmija espressament fl-Artikolu 56(1)(a) tad-Direttiva tal-VAT jikkon?ernaw il-protezzjoni tal-proprjetà intellettwali, filwaqt li l-kwoti jirrappre?entaw awtorizzazzjoni mill-Istat jew mill-awtoritajiet ta' emissjoni ta' gassijiet serra. Madankollu, jistg?u ji?u kkonstatati punti ta' xebh importanti bejn il-proprjetà intellettwali u dawn il-kwoti.

35. Il-kwistjoni dwar jekk dritt partikolari jippre?entax xebh mad-drittijiet imsemmija fl-Artikolu 56(1)(a) tad-Direttiva tal-VAT titlob qabelxejn risposta fid-dawl tal-ispirtu u tal-iskop ta' din id-dispo?izzjoni.

B – *Anali?i*

1. Osservazzjonijiet preliminari

36. Qabelxejn, nixtieq nippre?i?a li r-risposta tal-Qorti tal-?ustizzja g?andha tirrigwarda biss l-interpretazzjoni tad-Direttiva tal-VAT u mhux il-konsegwenzi li din jista' jkollha fuq il-livell kriminali fil-pro?edura fil-kaw?a prin?ipali, li jaqg?u fil-kompetenza esklu?iva tal-qorti tar-rinviju, liema qorti ma tistaqsix lill-Qorti tal-?ustizzja fuq dan is-su??ett. Dawn il-konklu?jonijiet ser jie?du inkunsiderazzjoni din il-konstatazzjoni.

37. Il-Bundesgerichtshof (qorti tal-?ustizzja federali) tistaqsi fuq il-kwistjoni dwar jekk l-Artikolu 56(1)(a) tad-Direttiva tal-VAT g?andux ji?i interpretat fis-sens li kwota fis-sens tal-Artikolu 3(a) tad-Direttiva 2003/87/KE li tag?ti d-dritt ta' emissjoni ta' tunnellata metrika tal-ekwivalenti tad-diossidu tal-karbonju matul perijodu ta' ?mien spe?ifikat, tikkostitwixxix "dritt simili" fis-sens tal-Artikolu 56(1)(a) tad-Direttiva tal-VAT.

38. Qabelxejn, il-Qorti tal-?ustizzja g?ad ma kellhiex l-opportunità li tinterpreta dan il-kun?ett fis-sens tal-Artikolu 56(1)(a) tad-Direttiva tal-VAT.

39. Sussegwentement, mill-1 ta' Jannar 2010, ir-regola ?enerali hija llum li l-post tal-provvista ta' servizzi huwa l-indirizz fejn hija stabbilita s-sede tad-destinatarju, filwaqt li r-regoli fis-se?? applikabbli g?al din il-kaw?a jipprevedu l-prin?ipju tal-pajji? ta' ori?ini.

40. Din ir-regola ?dida li tistabbilixxi l-prin?ipju tal-pajji? ta' destinazzjoni tinsab illum fl-Artikolu 44 tad-Direttiva tal-VAT emendata bid-Direttiva 2008/8. Barra minn hekk, permezz tad-Direttiva 2010/23/UE, li da?let fis-se?? fid-9 ta' April 2010 (7), il-le?i?latur tal-Unjoni indika li huwa telaq mill-prin?ipju li t-trasferiment ta' kwoti ta' emissjoni fis-sens tad-Direttiva 2003/87 g?andu ji?i intaxxat fl-Istat Membru tas-sede tal-akkwirent (pajji? ta' destinazzjoni). Permezz ta' din id-direttiva, huwa introdu?a fid-Direttiva tal-VAT Artikolu 199a ?did li jipprovdi *espressament* li l-Istati Membri jistg?u jipprovdu li persuna responsabbli g?all-?las tal-VAT g?andha tkun il-persuna taxxabbli li hija d-destinatarju ta' trasferiment ta' kwota ta' emissjonijiet ta' gassijiet serra, u dan sabiex ji?u llimitati l-possibbiltajiet ta' frodi karusell fl-ambitu tal-VAT. Din id-dispo?izzjoni li tillimita din il-possibbiltà g?al perijodu li jintemm fit-30 ta' ?unju 2015, ?iet esti?a sal-31 ta' Di?embru 2018 bid-Direttiva 2013/43/UE (8).

41. G?alhekk, tqum il-kwistjoni dwar jekk, qabel dawn l-emendi u minbarra l-formulazzjoni tal-

Artikolu 56(1)(a) tad-Direttiva tal-VAT, kienx di?à jirri?ulta mir-*ratio legis* tag?ha jew ta' dispo?izzjonijiet o?ra, jew anki minn elementi o?ra, li l-kwoti ta' emissjonijiet ta' gassijiet serra kellhom, fid-dawl tal-karatteristi?i tag?hom, jitqiesu li jid?lu fil-kategorija ta' "drittijiet simili" fis-sens ta' din id-dispo?izzjoni.

2. Fuq in-natura ?uridika tal-kwoti ta' emissjonijiet ta' gassijiet serra

42. Skont l-Artikolu 3(a) tad-Direttiva 2003/87, kwota ta' emissjonijiet ta' gassijiet serra tawtorizza l-emissjoni ta' tunnellata metrika tal-ekwivalenti tad-diossidu tal-karbonju matul perijodu ta' ?mien spe?ifikat.

43. G?andu ji?i nnotat li t-terzi li ma jgawdux minn din il-kwota ma g?andhomx dan id-dritt. G?aldaqstant il-valur ekonomiku tag?ha huwa sinjifikattiv, g?aliex huma biss dawk li g?andhom l-awtorizzazzjonijiet ri?ultanti mill-kwoti li jistg?u je?er?itaw l-attivitajiet imsemmija fl-Anness I tad-Direttiva 2003/87. Il-kwota hija, g?alhekk, kundizzjoni sabiex l-impri?a tkun tista' tkompli to?loq il-valur mi?jud. Id-dritt ri?ultanti ta' emissjoni tal-ekwivalenti tad-diossidu tal-karbonju jista' barra minn hekk ji?i ttrasferit liberament u nnegozjat fil-kuntest tal-pro?edura prevista g?al dan l-iskop.

44. It-trasferiment ta' kwoti ta' emissjonijiet ta' gassijiet serra jikkostitwixxi provvista ta' servizzi fis-sens tal-Artikolu 24(1) tad-Direttiva tal-VAT (l-operazzjoni kkunsidrata f'din il-kaw?a tikkonsisti fl-"assenjazzjoni ta' proprjetà intan?ibbli" (9), ji?ifieri l-kapa?ità ta' emissjoni ta' ?erta kwantità ta' CO_2 matul perijodu partikolari, kapa?ità li hija rrappre?entata minn att li jikkostitwixxi titolu).

45. Hekk kif isostni l-Gvern ?ermani?, l-o??ett tat-trasferiment huwa g?aldaqstant id-dritt ta' emissjoni mog?ti mill-kwota.

46. Madankollu, id-Direttiva 2003/87 ma tipprovdix indikazzjonijiet dwar in-natura ?uridika ta' dawn il-kwoti (10). Barra minn hekk, kif innotajt iktar 'il fuq, il-Qorti tal-?ustizzja g?ad ma kellhiex g?alfejn tidde?iedi dwar dan is-su??ett.

47. F'dak li jikkon?erna d-Direttiva 2003/87, fil-fatt, "[m]uch debate on emissions trading concerns the legal basis of the scheme and its implementation into existing legal systems. The legal nature of allowances is a very controversial issue, as the [Directive 2003/87] does not contain any mention of it. Nevertheless allowances have aspects of both administrative grants or licences and of private property and it is understood that different conclusions as to their legal nature have already been reached in certain Member States" u "it is also discussed if emission allowances may be defined as intangible goods instead of concessions" (11).

48. Barra minn hekk, "[t]he treatment of the quotas under tax law, accounting standards and financial services regulation is particularly relevant, as if it differs among countries, it may seriously affect the development of the emissions trading market" u "[w]ith regard to the tax regime applicable to emission allowances, currently there are no authoritative accounting pronouncements in either International Financial Reporting Standards (IFRS) or United States Generally Accepted Accounting Principles (US GAAP) that specifically address accounting for emissions trading schemes. Both the International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC) and the Emerging Issues Task Force (EITF) have considered accounting for emissions trading schemes, but in practice no guidance has been implemented" (12).

49. Id-duttrina tat interpretazzjonijiet differenti lin-natura ?uridika tal-kwoti ta' emissjonijiet ta' gassijiet serra (13). Pere?empju, skont il-le?i?latur Fran?i?, il-kwoti ta' emissjonijiet huma beni mobbli mmaterjalizzati esklu?ivament b're?istrazzjoni f'isem id-detentur (14). Fil-Bel?ju, ma hemmx definizzjoni tan-natura ?uridika tal-kwoti, imma jitqiesu b?ala beni mobbli mhux materjali (15). Xi kultant, id-duttrina Bel?jana qieset (16) il-kwoti b?ala strumenti finanzjarji, g?aliex hemm

suq sekondarju bba?at fuq il-kwoti g?all-prodotti finanzjarji dderivati.

50. Fil-fehma tieg?i, il-kwoti ta' emissjonijiet ta' gassijiet serra g?andhom jitqiesu b?ala beni mobbli mhux materjali li mag?hom hemm anness dritt g?all-proprjetà rregolat.

51. Il-karatteristi?i ta' dan id-dritt g?all-proprjetà huma b'mod partikolari s-segwenti: i) dan huwa dritt li jista' jissarraf fi flus (il-prezz tal-kwoti trasferibbli jista' jvarja skont l-offerta u d-domanda fuq is-suq); ii) l-*usus* (huwa dritt li jista' ji?i u?at, g?aliex jippermetti lid-detenturi li jkompli attività industrijali); iii) l-*abusus* (huwa dritt li jista' ji?i ttrasferit b'mod kuntrattwali lil detentur ie?or). Barra minn hekk, huwa dritt su??ett g?al iskrizzjoni f're?istru pubbliku (id-Direttiva 2003/87 timponi dan l-obbligu fuq l-Istati Membri u fuq id-detenturi tad-dritt sabiex ti?gura l-infurzabbiltà fir-rigward ta' terzi kif ukoll il-koerenza tas-sistema ta' kwoti). Fl-a??ar nett, huwa dritt limitat *rationae temporis* (17) (g?aliex il-kwoti jistg?u jieqfu je?istu bi tpa?ija mal-emissjonijiet reali, jew inkella permezz ta' talba g?al distruzzjoni mressqa mid-detentur tag?hom).

3. Il-komparabbiltà tal-kwoti ta' emissjonijiet mad-drittijiet ta' proprjetà intellettwali

52. F'dak li jirrigwarda l-post tal-provvista ta' servizzi, huwa xieraq li ting?ata prijorità lid-dispo?izzjonijiet spe?ifi?i tal-Artkoli 44 *et seq* (Kapitolu 3, Taqsima 2) tad-Direttiva tal-VAT. Huwa biss fil-ka? li dawn id-dispo?izzjonijiet ma jkunux applikabbli li s-sede tal-attività ekonomika tal-fornitur g?andha, skont l-Artikolu 43 tad-Direttiva tal-VAT, titqies b?ala l-post tal-provvista ta' servizzi (f'dan il-ka?, dan g?andu jkun is-sede tal-kumpannija "E" fil-?ermanja).

53. Kif tinnota l-Bundesgerichtshof (qorti tal-?ustizzja federali), f'dak li jikkon?erna t-trasferiment ta' drittijiet, l-applikazzjoni tal-Artikolu 56(1)(a) tad-Direttiva tal-VAT g?andha tittie?ed inkunsiderazzjoni. Skont dan l-artikolu, f'dan il-ka?, il-post tal-provvista ta' servizzi g?andu jkun, b?ala prin?ipju, is-sede tal-attività ekonomika tad-destinatarju, ji?ifieri l-kumpannija I fil-Lussemburgu f'din il-kaw?a.

54. Jien na?seb (b?all-Kummissjoni) li l-ewwel kundizzjoni stabbilita minn din id-dispo?izzjoni, li g?andu jkun hemm provvista ta' servizzi favur persuni taxxabbli fi Stat Membru differenti minn dak tal-fornitur, hija inkontestabbilment issodisfatta, billi l-fornitur kien fil-?ermanja u d-destinatarju kien fil-Lussemburgu. L-istess japplika g?at-tieni kundizzjoni, ji?ifieri li l-provvista ta' servizzi tikkonsisti fi "trasferimenti u ?essjonijiet" ta' ?erti drittijiet. F'dan ir-rigward, g?andu ji?i mi??ud l-argument ta' A ppre?entat waqt is-seduta, li jg?id li d-drittijiet imsemmija fl-Artikolu 56(1)(a) tad-Direttiva tal-VAT b?ala "drittijiet simili" jistg?u jkunu s-su??ett kemm ta' trasferimenti kif ukoll ta' ?essjonijiet, li ma huwiex il-ka? fil-kwoti ta' emissjonijiet li ma jistg?ux ji?u ttrasferiti. Fil-fatt, l-Artikolu 56(1)(a) tad-Direttiva tal-VAT jipprospetta ?ew? ipote?i li g?aldaqstant ma humiex kumulattivi. Barra minn hekk, kif innota l-prosekutur ?enerali tar-Repubblika federali fi ?dan il-qorti tal-?ustizzja federali, fil-?ermanja u fl-Awstrija, id-drittijiet tal-awtur ma jistg?ux ji?u ttrasferiti (hija possibbli biss li?enzja).

55. Dan iwassalna g?at-tielet kundizzjoni, li timponi li l-kwoti fis-sens tal-Artikolu 3(a) tad-Direttiva 2003/87 g?andhom jikkostitwixxu "drittijiet simili" g?ad-"*drittijiet ta' l-awtur, brevetti [privattivi], li?enzji, trejdmarks"*. Il-kelma "simili" hija importanti hawnhekk, g?aliex it-te?i ta' A effettivament issostni li dawn id-drittijiet g?andhom ikunu "identi?i", li manifestament ma huwiex ir-rekwi?it stabbilit fl-Artikolu 56(1)(a) tad-Direttiva tal-VAT.

56. Mir-rinviju g?al de?i?joni preliminari jirri?ulta li l-Bundesgerichtshof (qorti tal-?ustizzja federali) ixxaqleb sabiex tqis li din il-kundizzjoni hija ssodisfatta wkoll u ninnota li l-partijiet kollha fil-pro?edura quddiem il-Qorti tal-?ustizzja (?lief A u B) jaqblu ma' din it-te?i.

57. Skont il-Bundesgerichtshof (qorti tal-?ustizzja federali), l-opinjoni li d-dritt irrappre?entat minn kwota ta' emissjoni jikkostitwixxi "dritt simili" fis-sens tal-Artikolu 3a(4)(1) tal-UStG, u

g?aldaqstant anki fis-sens tal-Artikolu 56(1)(a) tad-Direttiva tal-VAT, hija l-ewwel nett konformi mal-opinjoni, sal-lum unanima fil-?ermanja, tad-duttrina (18), tal-awtorità tat-taxxa (19) u tal-?urisprudenza (20).

58. Jiena naqbel ma' din l-opinjoni li jidhirli li hija konformi mal-istruttura u mal-iskop tal-Artikolu 56(1)(a) tad-Direttiva tal-VAT, anki jekk it-tran?azzjonijiet ?uridi?i li jissemmew espressament fl-Artikolu 56(1)(a) tad-Direttiva tal-VAT jikkon?ernaw il-protezzjoni tal-proprjetà intellettwali u industrijali (21), filwaqt li l-kwoti msemmija fid-Direttiva 2003/87 jikkostitwixxu awtorizzazzjoni mill-Istat jew mill-awtoritajiet pubbli?i g?al emissjoni ta' gassijiet serra (22) u dan g?ar-ra?unijiet li ?ejjin.

59. L-ewwel nett, mill-kliem ta' din id-dispo?izzjoni jirri?ulta b'mod ?ar li l-lista li tinsab fiha hija illustrattiva u mhux e?awrjenti. Il-le?i?latur tal-Unjoni manifestament g?a?el li ma jillimitax id-drittijiet imsemmija f'din id-dispo?izzjoni biss g?ad-drittijiet ta' proprjetà industrijali jew tal-proprjetà intellettwali in?enerali.

60. It-tieni nett, jiena na?seb (b?all-prosekutur ?enerali tar-Repubblika federali fi ?dan il-qorti tal-?ustizzja federali) li l-lista manifestament ma hijiex omo?ena, g?aliex b'"li?enzji", hija tirreferi g?al varji drittijiet ta' operat li jistg?u jkunu differenti mid-drittijiet ta' protezzjoni intellettwali li jissemmew espressament. I?da jista' jkun hemm li?enzji fuq drittijiet o?ra minbarra d-drittijiet tal-awtur jew id-drittijiet mog?tija minn privattiva jew trade mark.

61. It-tielet nett, il-fatt li r-regolamenti applikabbli g?all-kwoti ta' emissjonijiet ta' gassijiet serra huma differenti minn dawk applikabbli g?ad-drittijiet li jissemmew espressament fl-Artikolu 56(1)(a) tad-Direttiva tal-VAT ma g?andux importanza. Barra minn hekk, l-istess ?a?a tg?odd g?alihom: it-trade marks u l-privattivi g?andhom ji?u rre?istrati filwaqt li d-drittijiet tal-awtur jitnisslu mill-?olqien tax-xog?ol protett. Barra minn hekk, it-tul tal-validità rispettiva tag?hom huwa differenti. Fil-verità, l-element determinanti ma huwiex il-komparabbiltà tad-drittijiet fihom infushom, imma dak tat-trasferiment tag?hom (trasferiment jew ?essjoni). Fil-fatt, dan huwa l-kriterju komuni li jippermetti t-tassazzjoni armonizzata fuq id-d?ul mill-bejg?; jista' jkun hemm provvista taxxabbli ta' servizzi fis-sens tad-direttiva biss fil-ka? ta' trasferiment u, f'dan il-ka?, il-post tal-provvista g?andu ji?i ddeterminat (23).

62. Barra minn hekk, ?arsa iktar mill-qrib turi li hemm punti ta' xebh importanti bejn il-proprjetà industrijali u l-kwoti ta' emissjoni:

a) it-tnejn li huma huma drittijiet protetti, irrappre?entati minn att li jikkostitwixxi titolu li d-detentur jista' jittrasferixxi lil terzi (billi biss id-detentur ta' kwota huwa awtorizzat iwettaq emissjoni ta' tunnellata metrika tal-ekwivalenti tad-diossidu tal-karbonju matul perijodu ta' ?mien spe?ifikat (24));

b) kif indikat il-Bundesgerichtshof (qorti tal-?ustizzja federali) fid-domanda preliminari tag?ha (25), it-tnejn li huma huma kkaratterizzati mill-fatt li l-le?i?latur jag?ti lid-detentur dritt assolut, fis-sens li huwa g?andu kompetenza esklu?iva sabiex ju?a u jopera dak id-dritt, b'esklu?joni ta' persuni o?ra, anki jekk id-dritt tal-proprjetà intellettwali g?andu l-karatteristi?i kollha ta' dritt ta' proprjetà, ji?ifieri, *usus*, *fructus* u *abusus*, filwaqt li d-dritt g?all-proprjetà tal-kwoti ta' emissjoni ma jistax jipprodu?i frott ?ivili (*fructus*, ji?ifieri permezz ta' li?enzja);

c) i?-?ew? kategoriji jinkludu drittijiet li jistg?u jissarrfu fi flus, g?aliex il-valur tad-drittijiet tal-awtur, tal-privattivi u tat-trade marks b?all-valur tal-kwoti ta' emissjonijiet huma ddeterminati skont l-offerta u d-domanda fuq is-suq;

d) b?all-kwoti ta' emissjoni, ?erti drittijiet ta' proprjetà intellettwali huma su??etti g?al re?istrazzjoni f're?istru pubbliku. L-esklu?ività tad-dritt ta' operat jirri?ulta mill-g?oti b'mod ?ar fir-

re?stru tal-iskambju ta’ kwoti ta’ emissjoni. Il-kwoti ta’ emissjonijiet ta’ gassijiet serra g?andhom identifikazzjoni elettronika ?ara u jistg?u jidhru biss fuq isem detentur wie?ed. Konsegwentement, huwa biss dan tal-a??ar li g?andu l-possibbiltà li jiddisponi mill-kwota ta’ emissjoni billi ju?aha sabiex jissodisfa l-obbligu tieg?u ta’ restituzzjoni (skont il-le?i?lazzjoni fil-qasam tal-iskambju ta’ kwoti ta’ emissjoni), jew inkella billi jbig?ha u jittrasferixxiha fuq isem detentur ie?or;

e) i?-?ew? kategoriji tad-drittijiet huma su??etti g?al limitazzjoni *rationae temporis*, anke jekk it-“tul tal-?ajja” tad-dritt ta’ proprjetà intellettwali huwa itwal;

f) barra minn hekk, fi?-?ew? ka?ijiet, wara t-trasferiment, id-detentur tad-dritt ma jibqax iktar awtorizzat sabiex ju?a d-dritt inkwistjoni. Konsegwentement, it-trasferiment tal-kwoti ta’ emissjonijiet ta’ gassijiet serra jivvanta??a ekonomikament lid-detentur tieg?u u huwa komparabbli, mill-perspettiva tal-VAT, ma?-?essjoni ta’ privattivi, ta’ trade marks, ta’ li?enzji jew tad-drittijiet tal-awtur.

63. Ir-raba nett, kif tinnota l-Kummissjoni, il-kwistjoni dwar jekk dritt partikolari jippre?entax xebh mad-drittijiet imsemmija fl-Artikolu 56(1)(a) tad-Direttiva tal-VAT titlob qabelxejn risposta fid-dawl tal-ispirtu u tal-iskop ta’ din id-dispo?izzjoni. Minn qari sinottiku tal-permessi 4, 10, 17, 19, 20, 22 u 23 kif ukoll tal-Artkoli 45, 52, 53, 55 u 56 tad-Direttiva tal-VAT jirri?ulta li, sabiex ji?i evitat id-distorsjoni tal-kompetizzjoni fuq is-suq intern g?all-kunsinna ta’ o??etti u l-provvista ta’ servizzi intra-Komunitarji favur persuni taxxabbli, g?andu ji?i applikat, sa fejn possibbli, il-prin?ipju tal-pajji? ta’ destinazzjoni, ji?ifieri t-tassazzjoni g?andha sse?? fl-Istat Membru tad-destinatarju tal-kunsinna jew tal-provvista. Din il-prattika tikkorrispondi wkoll mal-prin?ipju stess tal-VAT b?ala taxxa ?enerali fuq il-konsum (26), li tin?abar b?ala prin?ipju fil-post tal-konsum.

64. Mir-*ratio legis* tal-Artikolu 56(1)(a) tad-Direttiva tal-VAT jirri?ulta li, sabiex ji?i ddeterminat jekk po?izzjoni ?uridika hijiex “simili”, je?tie? li jkun mag?ruf jekk, fil-mument tat-trasferiment, l-applikazzjoni tal-prin?ipju tal-pajji? ta’ destinazzjoni jqajjimx problema jew le. Fil-ka? tad-drittijiet iskritti f’re?istru pubbliku, l-akkwirent, is-sede tieg?u u, g?aldaqstant, anki l-pajji? ta’ destinazzjoni jistg?u ji?u ddeterminati fa?ilment u b’?ertezza ?uridika kbira. Dan huwa l-ka? tal-kwoti ta’ emissjonijiet ta’ gassijiet serra. G?aldaqstant g?andu ji?i rri?ervat lilhom trattament identiku fil-qasam tal-VAT.

65. G?alkemm il-kwoti ta’ emissjoni ma g?andhomx l-istess skop b?ad-dritt tal-proprjetà intellettwali (li jipprote?i attività umana kreattiva), il-komparabbiltà ta’ dawn i?-?ew? kategoriji g?all-anali?i tal-Artikolu 56 tad-Direttiva tal-VAT jidhirli li hija stabbilita.

66. F’dan ir-rigward, dak li huwa importanti mill-perspettiva tat-trattament fiskali huwa l-potenzjal ta’ dawn id-drittijiet li jo?olqu valur mi?jud. Din il-kundizzjoni hija ssodisfatta f’dan il-ka?, g?aliex, permezz tat-trasferiment tal-kwoti jew ta?-?essjoni ta’ dritt ta’ privattivi, jew anki ta’ drittijiet tal-awtur, id-detentur tad-dritt je?er?ita d-dritt tieg?u li jiddisponi minnhom inkambju g?al ?ertu prezz.

4. Il-?urisprudenza tal-Qorti tal-?ustizzja

67. G?alkemm l-Artikolu 56(1)(a) tad-Direttiva tal-VAT g?ad ma kienx is-su??ett ta’ interpretazzjoni ?urisprudenzjali, nistg?u nispiraw rwie?na mill-fatt li madankollu l-Qorti tal-?ustizzja kellha okka?joni li tinterpreta punti o?ra tal-istess paragrafu.

68. Fis-sentenza tas-16 ta’ Settembru 1997, von Hoffmann (C?145/96, EU:C:1997:406), il-Qorti tal-?ustizzja interpretat permezz ta’ rinviju g?al de?i?joni preliminari l-kontenut tal-ex Artikolu 9(2)(e) tas-Sitt Direttiva 77/388 (27). F’dik is-sentenza, il-Qorti tal-?ustizzja analizzat jekk is-servizzi ta’ arbitru jid?lux fil-kamp ta’ applikazzjoni tal-kun?ett ta’ “servizzi simili” komparabbli mas-

servizzi pprovduti minn avukati jew konsulenti.

69. G?alkemm l-Avukat ?enerali Fennelly kien issu??erixxa lill-Qorti tal-?ustizzja interpretazzjoni wiesg?a tal-kun?ett, billi enfasizza l-fatt li ma kienx ne?essarju li ji?i applikat il-prin?ipji ta' interpretazzjoni *eiusdem generis*, g?aliex tali sitwazzjoni ma kinitx ser tkun konformi mal-istruttura u mal-iskop tas-sitt direttiva (28), il-Qorti tal-?ustizzja ma kinitx segwiet din l-interpretazzjoni.

70. Il-Qorti tal-?ustizzja kienet enfasizzat fis-sentenza tag?ha li:

– il-le?i?latur Komunitarju ma kienx qed jirreferi g?all-professjonijiet imma g?as-servizzi, billi l-professjonijiet jissemmew f'dik id-dispo?izzjoni biss b?ala mezz sabiex ji?u ddefiniti l-kategoriji ta' servizzi li jissemmew fiha (29);

– il-kliem "servizzi simili" ma jirreferux g?all-element komuni tal-attivitajiet varji msemmija fit-tielet in?i? tal-Artikolu 9(2)(e) tas-Sitt Direttiva 77/388, imma g?al servizzi simili g?al kull wa?da minn dawn l-attivitajiet, meqjusa wa?edhom (30);

– servizz g?andu ji?i kkunsidrat b?ala simili g?all-attivitajiet imsemmija f'dan l-artikolu, meta t-tnejn li huma jkollhom l-istess skop (31).

71. ?dax-il sena wara, bis-sentenza tag?ha tas-6 ta' Novembru 2008, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet (C?291/07, EU:C:2008:609), il-Qorti tal-?ustizzja kkjarifikat il-?urisprudenza fuq i??itata.

72. Din il-kaw?a kienet tirrigwarda l-interpretazzjoni tal-istess dispo?izzjoni b?al dik li kienet wasslet g?as-sentenza von Hoffmann (C?145/96, EU:C:1997:406). Fondazzjoni rregolata mid-dritt Svedi? kienet te?er?ita kemm attivitajiet ekonomi?i kif ukoll attivitajiet o?ra u l-kwistjoni li qamet kienet marbuta mal-konsegwenzi fiskali ta' ?erti servizzi ta' konsulenza li l-fondazzjoni riedet tu?a biss g?all-attivitajiet tag?ha li ma jaqg?ux fil-kamp ta' applikazzjoni tad-Direttiva tal-VAT.

73. Il-Qorti tal-?ustizzja fakkret fil-punt 24 tas-sentenza tag?ha li l-g?an tar-regoli li jiddeterminaw il-post ta' tassazzjoni tal-provvista ta' servizzi huwa li ji?u evitati, minn na?a, il-kunflitti ta' kompetenza li jistg?u jwasslu g?al taxxi doppji u, min-na?a l-o?ra, in-nuqqas ta' tassazzjoni tad-d?ul. Hija kompliet ir-ra?unament tag?ha, billi tat interpretazzjoni teleolo?ika tad-dispo?izzjoni inkwistjoni billi semmiet li l-Artikolu 9(2)(e) (32) ma jippre?i?ax jekk l-applikazzjoni tieg?u kinitx su??etta g?all-kundizzjoni li l-persuna taxxabbli tibbenefika minn provvista ta' servizzi tu?ax jew le dik il-provvista g?all-attività ekonomika tag?ha (33).

74. Barra minn hekk, hija ?iedet li din l-interpretazzjoni:

– hija konformi mal-g?an imfittex mill-artikolu inkwistjoni li huwa dak ta' regola ta' kunflitt tal-li?ijiet sabiex ji?i evitat ir-riskju ta' taxxa doppja jew ta' nuqqas ta' tassazzjoni (34);

– hija konformi mal-g?anijiet u mar-regoli ta' funzjonament tas-sistema Komunitarja tal-VAT sa fejn hija ti?gura li l-konsumatur finali tal-provvista tas-servizzi j?allas l-ispi?a finali tal-VAT dovuta (35);

– hija wkoll konformi mal-prin?ipju ta' ?ertezza legali u tippermetti li jitnaqqas il-pi? fuq il-kummer?janti li joperaw fis-suq uniku kollu kif ukoll li tiffa?ilita l-moviment liberu tas-servizzi (36).

75. Din l-interpretazzjoni estensiva ?iet ikkonfermata mill-Qorti tal-?ustizzja f'kaw?a li tikkon?erna l-e?enzjoni ta' tran?azzjonijiet ta' mmani??jar ta' -patrimonju permezz ta' titoli. B'hekk, fil-punt 54 tas-sentenza tad-19 ta' Lulju 2012, Deutsche Bank (C?44/11, EU:C:2012:484), il-Qorti

tal-?ustizzja enfasizzat li:

“Sa fejn l-immani??jar ta’ portfoll imwettaq minn Deutsche Bank fil-kaw?a prin?ipali huwa servizz ta’ natura finanzjarja u sa fejn *l-Artikolu 56(1)(e) tad-Direttiva [tal-VAT] ma g?andux ji?i interpretat b’mod strett* (ara, f’dan is-sens, is-sentenzi tas-26 ta’ Settembru 1996, Dudda, C?327/94, ?abra p. I?4595, punt 21, kif ukoll Levob Verzekering u OV Bank, i??itata iktar ’il fuq, punt 34 u l-?urisprudenza ??itata), g?andu ji?i kkunsidrat li din l-attività, inkwantu tran?azzjoni finanzjarja, taqa’ ta?t il-kamp ta’ applikazzjoni tal-Artikolu 56(1)(e) tad-Direttiva [tal-VAT]” (enfasi mi?jud minni).

76. F’din l-a??ar sentenza Levob Verzekeringen u OV Bank (C?41/04, EU:C:2005:649), il-Qorti tal-?ustizzja kellha tidde?iedi dwar il-post ta’ tassazzjoni ta’ “servizzi ta’ konsulenti, in?iniera, uffi?ji ta’ konsulenza, avukati, *accountants* u servizzi simili” u kienet indikat li d-dispo?izzjoni rilevanti tad-Direttiva ma kinitx tirrigwarda “professjonijiet b?al dawk ta’ avukati, konsulenti, *accountants*, jew in?iniera, i?da s-servizzi li dawn il-professjonisti jipprovdu u dawk li huma simili g?alihom” (37).

77. Din l-interpretazzjoni teleolo?ika ta’ dawn id-dispo?izzjonijiet tad-Direttiva tal-VAT hija, barra minn hekk, konformi mal-prin?ipju ?enerali ta’ interpretazzjoni tad-dritt tal-Unjoni, kif imfisser mill-Qorti tal-?ustizzja fis-sentenza Cilfit *et* (38). F’dan ir-rigward, kull dispo?izzjoni tad-dritt tal-Unjoni g?andha ti?i kkunsidrata fil-kuntest tag?ha u g?andha ti?i interpretata fid-dawl tad-dispo?izzjonijiet kollha ta’ dan id-dritt, tal-g?anijiet tieg?u u tal-istat ta’ evoluzzjoni tieg?u fid-data li fiha ti?i applikata d-dispo?izzjoni inkwistjoni.

78. Trasposti g?al din il-kaw?a, il-prin?ipji li jirri?ultaw mill-?urisprudenza ??itata jwasslu g?all-konklu?joni li l-kwoti ta’ emissjoni jid?lu fil-kategorija ta’ “drittijiet simili” imsemmija fl-Artikolu 56(1)(a) tad-Direttiva tal-VAT. Mhux biss id-dritt li huma jag?tu huwa komparabbli mill-pespettiva tal-karatteristi?i tieg?u mad-drittijiet ta’ proprjetà intellettwali, i?da wkoll din l-interpretazzjoni hija kompatibbli mal-g?an spe?ifiku tal-Artikolu 56 li huwa dak li ji?i evitati l-taxxa doppja u r-riskju ta’ nuqqas ta’ tassazzjoni.

79. Billi l-u?u tad-drittijiet ta’ emissjoni mog?tija permezz tal-kwoti abitwalment isir fil-post fejn ix-xerrej tal-kwoti je?er?ita l-attività ekonomika tieg?u, kemm jekk ix-xerrej stess ju?a installazzjoni li tipprodu?i emissjonijiet li g?alihom kwoti g?andhom ji?u restitwiti jew jekk ibig? dawn il-kwoti mill-?did, l-applikazzjoni tal-Artikolu 56(1)(a) tad-Direttiva tal-VAT twassal g?alhekk g?al soluzzjoni razzjonali mill-perspettiva fiskali, twassal g?aldaqstant g?al soluzzjoni razzjonali mill-perspettiva fiskali, peress li s-servizzi kkon?ernati huma su??etti g?as-sistema tal-VAT tal-Istat Membru li fuq it-territorju tieg?u l-persuni li jkunu xtraw il-kwoti je?er?itaw l-attività ekonomika tag?hom (39).

5. Fuq il-prattika fl-Istati Membri

80. Din il-kwistjoni g?andha ti?i analizzata mhux biss g?aliex, fil-pro?edura quddiem il-Qorti tal-?ustizzja, ir-Repubblika Federali tal-?ermanja sostniet li l-Istati Membri l-o?ra kollha kienu adottaw l-istess po?izzjoni b?alha, imma wkoll g?aliex hija tista’ tikkonferma l-anali?i tieg?i, fin-nuqqas ta’ interpretazzjoni o?ra fl-Istati li tista’ tikkorrispondi a?jar mal-iskop tas-sistema tal-VAT in?enerali u tal-Artikolu 56(1)(a) tad-Direttiva tal-VAT, b’mod partikolari.

a) Il-po?izzjoni tal-kumitat konsultattiv dwar il-VAT

81. Dan il-kumitat, stabbilit bis-sa??a tal-Artikolu 398 tad-Direttiva tal-VAT, li huwa kompost minn rappre?entanti tal-Istati Membri u tal-Kummissjoni, wasal g?all-istess konklu?joni.

82. F’konformità mal-proposta tal-Kummissjoni, il-kumitat konsultattiv dwar il-VAT qies li l-kwoti ta’ emissjoni rregolati mid-Direttiva 2003/87 jaqg?u ta?t l-Artikolu 9(2)(e) tas-sitt direttiva. Il-kontenut ta’ din id-dispo?izzjoni jikkorrispondi fil-ma??oranza kbira tieg?u ma’ dak tal-Artikolu

56(1)(a) tad-Direttiva tal-VAT.

83. Fl-14 ta' Ottubru 2004, huwa adotta l-linji gwida li ?ejjin:

"Id-delegazzjonijiet jaqblu *unanimament* li t-trasferimenti ta' kwoti ta' emissjonijiet ta' gassijiet serra, imsemmija fl-Artikolu 12 tad-Direttiva 2003/87/KE [...], li jitwettqu bi ?las minn persuna taxxabbli, jikkostitwixxu provvisti ta' servizzi taxxabbli g?all-finijiet tal-VAT li jaqg?u ta?t l-Artikolu 9(2)(e) tad-Direttiva 77/388/KEE. L-ebda wa?da mill-e?enzjonijiet previsti fl-Artikolu 13 tad-Direttiva 77/388/KEE ma g?andhom ji?u applikati g?al dawn it-trasferimenti ta' kwoti".

b) Il-prattika tal-Istati Membri

84. Fil-ma??oranza kbira tal-Istati Membri (21 minn 25 (40) sistemi ?uridi?i e?aminati), dispo?izzjoni nazzjonali li tikkorrispondi mal-Artikolu 56(1) tad-Direttiva tal-VAT hija applikabbli g?all-kwoti ta' emissjonijiet ta' gassijiet serra. Din il-kostatazzjoni hija bba?ata fuq l-atti nazzjonali li ?ew allineati permezz tal-linji gwida ma?ru?a mill-kumitat konsultattiv dwar il-VAT fl-2004 (41).

85. F'dan il-kuntest, g?andu ji?i nnotat li f'?ew? Stati Membri (l-Estonja, is-Slovakkja), i?-?essjonijiet ta' kwoti ta' emissjonijiet ta' gassijiet serra ?ew previsti espressament b?ala punt distint fil-li?i nazzjonali li tittrasponi l-Artikolu 56(1) tad-Direttiva tal-VAT.

86. F'numru ta' Stati Membri o?ra (il-Bel?ju, il-Bulgarija, ir-Repubblika ?eka, l-Irlanda, Franza (42), il-Litwanja, l-Ungerija, l-Awstrija, is-Slovenja, il-Finlandja (43), l-Isvezja, ir-Renju Unit), ing?ataw pariri jew in?ar?u ?irkulari jew rakkomandazzjonijiet mill-amministrazzjonijiet kompetenti sabiex it-trasferimenti tal-imsemmija kwoti jitqiesu li jaqg?u ta?t id-dispo?izzjoni nazzjonali korrispondenti mal-Artikolu 56(1)(a) tad-Direttiva tal-VAT.

87. Fi tliet Stati Membri o?ra (Spanja, l-Italja (44), il-Polonja), mill-prattiki amministrattivi fil-forma ta' de?i?jonijiet individwali me?uda mill-awtoritajiet tat-taxxa jirri?ulta li t-trasferimenti ta' kwoti ta' gassijiet serra ?ew meqjusa li jikkostitwixxu tran?azzjonijiet li g?alihom il-post tal-provvista jinsab fil-post fejn huwa stabbilit id-destinatarju.

88. Fl-a??ar nett, f'erba' Stati Membri o?ra, xog?lijiet preparatorji (id-Danimarka, il-Lussemburgu, il-Pajji?i l-Baxxi), jew korrispondenza bejn il-ministeri (il-Latvja), jikkonstataw perspettiva simili.

89. F'dan ir-rigward, huwa importanti li ji?i enfasizzat li, filwaqt li f'?erti sistemi ?uridi?i, it-trasferimenti ta' kwoti ?ew espressament ikklassifikati b?ala "drittijiet simili" (il-Finlandja, l-Italja, il-Pajji?i l-Baxxi, is-Slovenja, l-Isvezja), je?istu o?rajn fejn dawn it-trasferimenti ta' kwoti ta' emissjoni ?ew sempli?ement ikklassifikati b?ala li jaqg?u ta?t id-dispo?izzjoni nazzjonali li tikkorrispondi mal-Artikolu 56(1)(a) tad-Direttiva tal-VAT, ming?ajr ebda pre?i?azzjoni dwar il-kategorija spe?ifika li ta?tha jaqg?u dawn il-kwoti (il-Bel?ju, il-Bulgarija, ir-Repubblika ?eka, id-Danimarka, il-?ermanja, l-Irlanda, Spanja, Franza, l-Italja, il-Latvia, il-Lussemburgu, l-Ungerija, l-Awstrija, il-Polonja, ir-Renju Unit), jew anki billi jippre?i?aw kategorija spe?ifika ta' "trasferiment ta' kwoti ta' emissjonijiet ta' gassijiet serra" (l-Estonja, is-Slovakkja), differenti mill-kategoriji imsemmija espressament fl-Artikolu 56(1)(a) tad-Direttiva tal-VAT.

90. Barra minn hekk, g?andu ji?i nnotat li l-?urisprudenza f'dawn l-Istati Membri differenti li tindirizza l-kwistjoni tal-iffissar tal-post ta' tassazzjoni tat-trasferiment ta' kwoti ta' emissjonijiet ta' gassijiet serra qabel l-2010 tidher pjuttost skarsa.

91. G?al dak li jirrigwarda l-ordinamenti ?uridi?i l-o?ra (il-Gre?ja, ?ipru, Malta, ir-Rumanija), ma kienx possibbli li ji?i identifikat jekk u/jew kif it-trasferimenti ta' kwoti ta' emissjonijiet ta' gassijiet

serra ?ew ikklassifikati g?all-finijiet tal-VAT u, g?alhekk, liema kien il-post tal-provvista g?al dawn it-trasferimenti.

92. Jirri?ulta minn dak kollu li ntqal li l-kun?ett ta' "drittijiet simili" msemmi fl-Artikolu 56(1)(a) tad-Direttiva tal-VAT g?andu ji?i interpretat fis-sens li dan jinkludi wkoll il-kwoti ta' emissjonijiet ta' gassijiet serra.

V – **Konklu?joni**

93. G?al dawn ir-ra?unijiet u filwaqt li nfakkar li llum il-?urnata, ir-regola ?enerali hija li l-post tal-provvista ta' servizz huwa l-post fejn huwa stabbilit id-destinatarju, nipproponi lill-Qorti tal-?ustizzja li tirrispondi g?ad-domanda preliminari li saret mill-Bundesgerichtshof (qorti tal-?ustizzja federali, il-?ermanja) kif ?ej:

Il-kun?ett ta' "drittijiet simili" imsemmi fl-Artikolu 56(1)(a) tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE, tat-28 ta' Novembru 2006, dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur mi?jud, g?andu ji?i interpretat fis-sens li dan jinkludi wkoll il-kwoti kif iddefiniti fl-Artikolu 3(a) tad-Direttiva 2003/87/KE tal-Parlament Ewropew u tal-Kunsill, tat-13 ta' Ottubru 2003, li tistabbilixxi skema g?all-iskambju ta' kwoti ta' emissjonijiet ta' gassijiet serra ?ewwa l-Komunità u li temenda d-Direttiva 96/61/KE.

1 – Lingwa ori?inali: il-Fran?i?.

2 – B. Le Bars, "La nature juridique des quotas d'émission de gaz à effet de serre après l'ordonnance du 15 avril 2004, Réflexions sur l'adaptabilité du droit des biens", *La Semaine juridique*, Édition générale Nru 28, 7 ta' Lulju 2004, doctrine 148.

3 – Direttiva tal-Kunsill tat-28 ta' Novembru 2006 dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur mi?jud (?U 2006, L 347, p. 1), fil-ver?joni tag?ha fis-se?? fl-2009 (iktar 'il quddiem id-"Direttiva tal-VAT").

4 – Direttiva tal-Parlament Ewropew u tal-Kunsill tat-13 ta' Ottubru 2003 li tistabbilixxi skema g?all-iskambju ta' kwoti ta' emissjonijiet ta' gassijiet serra ?ewwa l-Komunità u li temenda d-Direttiva 96/61/KE (?U Edizzjoni Spe?jali bil-Malti, Kapitolu 15, Vol. 7, p. 631).

5 – Direttiva tal-Kunsill 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).

6 – Direttiva tal-Kunsill tat-12 ta' Frar 2008 li temenda d-Direttiva 2006/112/KE fir-rigward tal-post tal-forniment [provvista] ta' servizzi (?U 2008, L 44, p. 11).

7 – Direttiva tal-Kunsill tas-16 ta' Marzu 2010 li temenda d-Direttiva 2006/112/KE dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur mi?jud, fir-rigward ta' applikazzjoni fakultattiva u temporanja tal-mekkani?mu tar-reverse charge fil-konfront tal-fornimenti ta' ?erti servizzi suxxettibbli g?al frodi (?U 2010, L 72, p. 1). Il-premessa 3 tad-Direttiva 2010/23 tikklassifika t-trasferiment ta' kwoti ta' emissjonijiet b?ala "partikolarment so??etti g?al frodi".

8 – Direttiva tal-Kunsill tat-22 ta' Lulju 2013 li temenda d-Direttiva 2006/112/KE dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur mi?jud, rigward applikazzjoni fakultattiva u temporanja tal-mekkani?mu tar-reverse charge fir-rigward ta' fornimenti ta' ?erti prodotti u servizzi li jistg?u jkunu so??etti g?al frodi (?U 2013, L 201, p. 4).

9 – Artikolu 25(a) tad-Direttiva tal-VAT.

10 – F’dak li jikkon?erna t-trattament fiskali, ara r-rapport imfassal g?all-Kummissjoni (Direttorat ?enerali “Tassazzjoni u Unjoni Doganali”) minn Copenhagen Economics, Tax treatment of ETS allowances, Options for improving transparency and efficiency, October 2010.

11 – ?afna mid-dibattitu dwar l-iskambju ta’ kwoti ta’ emissjonijiet jirrigwarda l-ba?i legali ta’ din is-sistema u l-implementazzjoni tag?ha fis-sistemi ?uridi?i e?istenti. In-natura ?uridika tal-kwoti ta’ emissjonijiet hija problema kontroversjali ?afna, fid-dawl tal-fatt li d-Direttiva 2003/87 ma tinkludi l-ebda referenza f’dan ir-rigward. Madankollu, il-kwoti g?andhom karatteristi?i fl-istess waqt ta’ kon?essjonijiet jew li?enzji amministrattivi kif ukoll ta’ proprjetà privata u, apparentement, ?erti Stati Membri waslu g?al konklu?jonijiet differenti dwar din in-natura ?uridika. Id-diskussjoni tirrigwarda wkoll il-kwistjoni dwar jekk il-kwoti ta’ emissjonijiet jistg?ux ji?u ddefiniti b?ala beni mhux materjali (u mhux li?enzji amministrattivi) (traduzzjoni tieg?i). Ara Colangelo, M., *Creating property rights, Law and Regulation of Secondary Trading in the European Union*, Martinus Nijhoff, 2012, p. 162 u 165 (li jirreferi g?al Jacometti, V., *Lo scambio di quote di emissione. Analisi di un nuovo strumento di tutela ambientale in prospettiva comparatistica*, Milan, Giuffrè, 2010).

12 – It-trattament tal-kwoti ta’ emissjonijiet fil-li?i fiskali, fir-regoli tal-kontabbiltà u fil-le?i?lazzjoni dwar is-servizzi finanzji huwa rilevanti b’mod partikolari g?aliex, li kieku kien differenti skont il-pajji?, dan jista’ serjament itellef l-i?vilupp tas-suq tal-kwoti ta’ emissjonijiet. F’dak li jikkon?erna s-sistema fiskali applikabbli g?all-kwoti ta’ emissjonijiet, fil-pre?ent ma hemm l-ebda dikjarazzjonijiet awtorevoli dwar il-kontabbiltà la fl-*International Financial Reporting Standards (IFRS)* u lanqas fil-*United States Generally Accepted Accounting Principles (US GAAP)*, li indirizzaw spe?ifikament il-kontabbiltà tas-sistemi ta’ kwoti ta’ emissjonijiet. Fl-istess waqt l-*International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC)* u l-*Emerging Issues Task Force (EITF)* e?aminaw il-kontabbiltà tas-sistemi ta’ kwoti ta’ emissjonijiet, imma fil-prattika ma ?ew implementati l-ebda linji gwida (traduzzjoni tieg?i). Colangelo), *op. cit.*, p. 169 u 170.

13 – Ara Le Bars, B., “La nature juridique des quotas d’émission de gaz à effet de serre après l’ordonnance du 15 avril 2004, Réflexions sur l’adaptabilité du droit des biens”, *La Semaine juridique*, Édition générale Nru 28, 7 ta’ Lulju 2004, doctrine 148; Richelle, I., “*Emission Trading : Accounting Tax Regime in Beglium*”, *Bulletin for International Taxation*, Awwissu/Settembru 2008, p. 414 sa 421 (ara wkoll Richelle, I., “*Emission trading : accounting and tax aspects*”, f’Lang, M., u Vanistendael, F., (edituri), *Accounting and Taxation & Assessment of ECJ Case Law*, EATLP International Tax Series, 2007, vol. 5).

14 – Ara l-Artikolu L-229-18-II tal-kodi?i dwar l-ambjent, introdott b’digriet tal-15 ta’ April 2004.

15 – Ara Richelle, I., *op. cit*. p. 418.

16 – Voir Richelle, I., *op. cit*. p. 416.

17 – Dan ma huwiex terminu ta’ preskrizzjoni, imma terminu marbut mal-e?istenza tad-dritt innifsu.

18 – Ara Küffner/Stöcker/Zugmaier, *UStG*, a??ornament Nru 114, Artikolu 3a, punt 121; Meyer-Holiatz/Nagel/Krüger f’Elspas/Salje/Stewing, *Emissionshandel*, Kapitolu 45, punti 3 *et seq*; Adam/Hentschke/Kopp-Assenmacher, *Handbuch des Emissionshandelsrechts*, Kapitolu 8.7.

19 – Ara ?-?irkulari tal-ministeru tal-finanzi federali tal-?ermanja tat-2 ta’ Frar 2005, BStBl. I 2005, p. 494 (ara l-Anness I tal-osservazzjonijiet tal-Kummissjoni).

20 – Ara s-sentenza tal-21 ta’ ?unju 2013, Finanzgericht Düsseldorf (qorti tal-finanzi ta’ Düsseldorf), 1 K 2550/11 U.

21 – Huwa interessanti li ji?i nnotat hawnhekk li, skont l-Artikolu 7 tar-Regolament tal-Kunsill (KE) Nru 1777/2005, tas-17 ta’ Ottubru 2005, li jistabbilixxi mi?uri ta’ implimentazzjoni g?ad-Direttiva 77/388/KEE dwar is-sistema komuni ta’ taxxa fuq il-valur mi?jud (?U 2005, L 288, p. 1), l-g?oti tad-drittijiet ta’ xandir bit-televi?joni ta’ log?biet tal-futbol minn korpi stabbiliti f’pajji? terz lil persuni taxxabbli stabbiliti fil-Komunità huwa assimilat ma’ drittijiet ta’ proprjetà intellettwali msemmija iktar ’il fuq.

22 – Ara l-Artkoli 4 *et seq* u l-Artikolu 13 tad-Direttiva 2003/87. L-emissjonijiet ta’ gassijiet serra ??enerati minn attività fis-sens tad-Direttiva 2003/87 jirrikjedu awtorizzazzjoni li l-operatur ta’ installazzjoni jista’ jitlob ta?t il-kundizzjonijiet imsemmija fl-Artikolu 6 ta’ din id-direttiva. Fil-kuntest tas-sistema ta’ skambju ta’ kwoti ta’ emissjonijiet fl-Unjoni Ewropea, l-operaturi ta’ installazzjonijiet g?andhom kull sena jirrestitwixxu numru ta’ kwoti ta’ emissjonijiet ta’ gassijiet serra li jikkorrispondi mal-emissjonijiet effettivi tag?hom. Jekk operatur ibaxxi l-emissjonijiet tal-installazzjoni tieg?u, huwa jista’ jbig? fuq is-suq il-kwoti ta’ emissjonijiet li huwa ma jkollux b?onn. Fil-ka? kuntrarju, huwa jkollu jixtri l-kwoti ta’ emissjonijiet sabiex jissodisfa l-obbligu tieg?u ta’ restituzzjoni. Jekk operatur ta’ installazzjoni ma jissodisfax dan l-obbligu ta’ restituzzjoni huwa jkun su??ett g?al sanzjonijiet finanzjarji.

23 – Ovvjament din id-determinazzjoni ma hijiex ne?essarja g?at-trasferimenti e?enti [ara, pere?empju, l-Artikolu 135(1)(f) u (j) sa (l) tad-Direttiva tal-VAT].

24 – Ara l-Artikolu 3(a) tad-Direttiva 2003/87.

25 – Ara l-punti 29 *et seq*.

26 – Ara l-Artikolu 1(2) tad-Direttiva tal-VAT.

27 – Li jikkorrispondi mal-kontenut tal-attwali Artikolu 56(1)(?) tad-Direttiva tal-VAT.

28 – Ara l-konklu?jonijiet tieg?u fil-kaw?a von Hoffmann (C?145/96, EU:C:1997:218, punti 17 u 23).

29 – Ara s-sentenza tas-16 ta’ Settembru 1997, von Hoffmann (C?145/96, EU:C:1997:406, punt 15).

30 – Ara s-sentenza tas-16 ta’ Settembru 1997, von Hoffmann (C?145/96, EU:C:1997:406, punt 20).

31 – Ara s-sentenza tas-16 ta’ Settembru 1997, von Hoffmann (C?145/96, EU:C:1997:406, punt 21).

32 – Illum l-Artikolu 56(1)(e) tad-Direttiva tal-VAT.

33 – Ara s-sentenza tas-6 ta’ Novembru 2008, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet (C?291/07, EU:C:2008:609, punt 28).

34 – Ara s-sentenza tas-6 ta’ Novembru 2008, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet (C?291/07, EU:C:2008:609, punt 30). Skont ?urisprudenza stabbilita sewwa tal-Qorti tal-?ustizzja, l-g?an tad-dispo?izzjonijiet li jiddeterminaw il-post ta’ tassazzjoni tal-provvista ta’ servizzi huwa dak li ji?u evitati, minn na?a, kunflitti ta’ kompetenza li jistg?u jwasslu g?al taxxi doppji u, min-na?a l-o?ra, in-nuqqas ta’ tassazzjoni tad-d?ul (sentenza tat-30 ta’ April 2015, SMK, C?97/14,

EU:C:2015:290).

35 – Ara s-sentenza tat-8 ta’ Novembru 2008, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet (C?291/07, EU:C:2008:609, punt 32).

36 – Ara s-sentenza tat-8 ta’ Novembru 2008, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet (C?291/07, EU:C:2008:609, punt 33).

37 – Sentenza tas-27 ta’ Ottubru 2005, Levob Verzekeringen u OV Bank (C?41/04, EU:C:2005:649, punt 37).

38 – Ara s-sentenza tas-6 ta’ Ottubru 1982, Cilfit *et* (283/81, EU:C:1982:335, punt 20).

39 – Ara, f’dan is-sens, is-sentenza tat-12 ta’ Mejju 2005, RAL (Channel Islands) *et* (C?452/03, EU:C:2005:289, punt 33).

40 – Ovvjament is-sistema ?ermani?a ma ?ietx analizzata; ma kellix l-informazzjoni ne?essarja sabiex ne?amina s-sistema ?uridika Portugi?a u r-Repubblika tal-Kroazja kien g?adha ma hijiex membru tal-Unjoni Ewropea fl-2009.

41 – G?al lista tal-linji gwida miftehma mill-kumitat konsultattiv dwar il-VAT, ara s-sit tal-internet fuq l-indirizz li ?ej: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/key_documents/vat_committee/gu vat-committee-meetings_fr.pdf.

42 – Ninnota li fi Franza, li ressqet it-talba g?all-linji gwida tal-kumitat konsultattiv dwar il-VAT, dwar il-kwoti ta’ emissjonijiet ta’ gassijiet serra mill-perspettiva tal-VAT, ?ie de?i? f’?unju 2009 li t-trasferimenti tal-imsemmija kwoti ji?u temporanjament e?entati mill-VAT b?ala tran?azzjonijiet relatati ma’ titoli.

43 – Id-duttrina Finlandi?a tikkonstata li ma huwiex ?ar li l-Istati Membri kollha adottaw din l-opinjoni, filwaqt li, fil-Bel?ju, jissemma “consensus”.

44 – G?andu ji?i ppre?i?at li l-pro?edura quddiem l-amministrazzjoni fiskali Taljana tikkon?erna xerrej ta’ kwoti ta’ emissjonijiet ta’ gassijiet serra stabbilit fl-Isvizzera.