Ġabra tal-ġurisprudenza

KONKLUŻJONIJIET TAL-AVUKAT ĠENERALI
KOKOTT
ippreżentati fil-5 ta’ Settembru 2013[1]

**Kawża C-385/12**

**Hervis Sport- és Divatkereskedelmi Kft**
**vs**
**Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága**

(talba għal deċiżjoni preliminari mressqa mis-Székesfehérvári Törvényszék [l-Ungerija])

“Leġiżlazzjoni fiskali — Libertà ta’ stabbiliment — Artikolu 401 tad-Direttiva 2006/112/KE — Taxxa nazzjonali fuq l-attività kummerċjali ta’ bejgħ bl-imnut fi ħwienet f’ċerti setturi ekonomiċi — Rata ta’ taxxa progressiva f’każ ta’ valur taxxabbli marbut mad-dħul mill-bejgħ — Paragun tal-impriżi konnessi fi grupp u f’sistema ta’ franchise”

## I – Introduzzjoni

1. Minħabba l-kriżi finanzjarja u ekonomika ta’ dawn l-aħħar snin, l-Istati Membri qegħdin iduru iktar u iktar għal sors tradizzjonali ta’ dħul: il-ġbir ta’ taxxi. Dan ma jiħux biss il-forma ta’ żieda fir-rati tat-taxxi diġà eżistenti, imma tista’ tiġi kkonstata wkoll l-introduzzjoni ta’ kategoriji ġodda ta’ taxxi.

2. Din it-talba għal deċiżjoni preliminari tikkonċerna preċiżament tali taxxa ġdida. Biex tlaħħaq mal-ħtiġijiet ta’ finanzjament ogħla tal-Istat, l-Ungerija introduċiet għal perijodu ta’ żmien limitat taxxa bbażata fuq id-dħul mill-bejgħ ta’ ċerti impriżi, imma assoċjata ma’ rata ta’ taxxa progressiva mhux solita għal tali taxxa.

3. Naturalment, il-kritika mressqa kontra taxxa ġdida ma hijiex sorprendenti. Madankollu, hawnhekk il-Qorti tal-Ġustizzja għandha quddiemha kwistjoni dwar jekk il-kritika hijiex ġustifikata sa fejn din tikkonċerna l-ammissibbiltà ta’ tali taxxa fid-dawl tad-dritt tal-Unjoni. Il-persuni taxxabbli jargumentaw b’mod partikolari, f’dan ir-rigward, li minħabba r-rata progressiva tagħha, it-taxxa ser toħloq distorsjoni tal-kompetizzjoni għad-detriment tal-impriżi barranin. Għandu għaldaqstant jiġi deċiż jekk id-distorsjonijiet tal-kompetizzjoni inkwistjoni joħolqux biss effetti ekonomiċi sinjifikattivi, jew jekk humiex, barra minn hekk, inkompatibbli mad-dritt tal-Unjoni.

## II – Il-kuntest ġuridiku

4. Fl-Ungerija, il-Liġi Nru XCIV 2010 dwar it-taxxa speċjali fuq ċerti setturi (iktar ’il quddiem il-“Liġi Nru XCIV 2010”) assuġġettat l-attività ta’ bejgħ bl-imnut f’ċerti setturi ekonomiċi għal taxxa speċjali (iktar ’il quddiem it-“taxxa speċjali”). Din il-liġi daħlet fis-seħħ fl-4 ta’ Diċembru 2010 u hija applikabbli retroattivament għall-attività tal-persuni taxxabbli għas-sena kalendarja 2010 kollha, kif ukoll għal perijodu ta’ żmien sussegwenti limitat.

1 — Lingwa oriġinali: il-Ġermaniż.

5. Huwa d-dħul mill-bejgħ nett tal-persuna taxxabbli magħmul matul l-eżerċizzju taxxabbli li jikkostitwixxi l-valur taxxabbli. Ir-rata tvarja skont il-livell tal-valur taxxabbli. Sa dħul mill-bejgħ ta' HUF 500 miljun (madwar EUR 1.7 miljun) ir-rata hija ta' 0 %, imbagħad ir-rata ta' taxxa tinqasam fi tliet faxex ta' 0.1 %, 0.4 % u fl-aħħar nett 2.5 % għall-faxxa li teċċedi HUF 100 biljun (madwar EUR 336 miljun). Minħabba din il-progressività, għaldaqstant l-ebda taxxa ma tinġabar sa ċertu livell ta' dħul mill-bejgħ. Fil-każ fejn tinġabar taxxa, ir-rata medja ta' taxxa kif ukoll il-piż fiskali korrispondenti f'perċentwali jogħlew iktar ma jkun għoli d-dħul mill-bejgħ innifsu.

6. Bis-saħħa tal-Artikolu 7 tal-Liġi Nru XCIV 2010, l-impriżi li huma meqjusa bħala konnessi fis-sens tal-Liġi Ungeriża dwar it-taxxa fuq il-kumpanniji jkollhom id-dejn fiskali tagħhom ikkalkolat bil-mod li ġej: ir-rati ta' taxxa huma l-ewwel nett applikati għad-dħul mill-bejgħ akkumulat tal-persuni taxxabbli kollha konnessi. Imbagħad, it-taxxa dovuta minn kull persuna taxxabbli tikkorrispondi għall-proporzjon tal-parti tagħha fid-dħul mill-bejgħ totali mwettaq mill-persuni taxxabbli kollha konnessi. Jitqiesu li jikkostitwixxu impriżi konnessi fis-sens tal-liġi Ungeriża dwar it-taxxa fuq il-kumpanniji b'mod partikolari l-persuni taxxabbli li bejniethom teżisti possibbiltà ta' influwenza dominanti, eżerċitata minn waħda fuq l-oħra.

## III – Il-kawża prinċipali u l-proċedura quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja

7. Il-kumpannija rreġistrata taħt il-liġi Ungeriża Hervis Sport- és Divatkereskedelmi Kft. (iktar 'il quddiem "Hervis") tinnegozja f'artikoli sportivi u minħabba f'hekk hija suġġetta għat-taxxa speċjali.

8. Hervis hija konnessa, fis-sens tal-Artikolu 7 tal-Liġi Nru XCIV 2010, ma' kumpannija parent li għandha l-uffiċċju rreġistrat tagħha fl-Awstrija, li, fl-Ungerija, tagħmel hija stess permezz ta' impriżi oħra konnessi, dħul mill-bejgħ fis-settur tal-bejgħ bl-imnut ta' prodotti tal-ikel, li huma wkoll suġġetti għat-taxxa speċjali. Minħabba l-fatt li jittieħed inkunsiderazzjoni d-dħul mill-bejgħ totali tal-grupp għall-applikazzjoni tar-rata, hija applikabbli għal Hervis rata medja ta' taxxa ferm iktar għolja milli kieku t-taxxa tkun ġiet ikkalkolata biss fuq il-bażi tad-dħul mill-bejgħ tagħha stess.

9. Hervis tikkontesta t-taxxabbiltà tagħha għas-sena fiskali 2010, billi ssostni li l-ġbir tat-taxxa speċjali jikser diversi dispożizzjonijiet tad-dritt tal-Unjoni. Din it-taxxa toħloq żvantaġġ b'mod diskriminatorju kontra l-impriżi kkontrollati minn barranin fil-konfront ta' dawk li huma kkontrollati minn Ungeriżi, kif ukoll lill-operaturi individwali fil-konfront tal-impriżi mmexxija fil-kuntest ta' netwerk ta' franchise. Fil-fatt, jiġri li, preċiżament fis-settur tal-bejgħ tal-prodotti tal-ikel, il-kumpanniji proprjetà ta' Ungeriżi jiġu operati fil-forma ta' franchise u li, għal din ir-raġuni, dawn jevitaw il-kumulu tad-dħul mill-bejgħ għall-finijiet tat-taxxa speċjali, billi għall-kalkolu tat-taxxa jittieħed inkunsiderazzjoni biss id-dħul mill-bejgħ ta' kull franchisee.

10. Huwa f'dan il-kuntest li s-Székesfehérvári Törvényszék (Qorti ta' Székesfehérvári), li quddiemha tressaq rikors ippreżentat minn Hervis, għamlet lill-Qorti tal-Ġustizzja d-domanda li ġejja, skont l-Artikolu 267 TFUE:

"Il-fatt li persuna taxxabbli [li] teżerċita attività ta' bejgħ bl-imnut f'ħanut għandha tħallas taxxa speċjali fuq l-ammont tad-dħul mill-bejgħ nett annwali tagħha li jaqbeż HUF 500 miljun huwa kompatibbli mad-dispożizzjonijiet dwar il-prinċipju ġenerali ta' [non]diskriminazzjoni (Artikoli 18 u 26 TFUE), il-prinċipju ta' libertà ta' stabbiliment (Artikolu 49 TFUE), il-prinċipju ta' ugwaljanza fit-trattament (Artikolu 54 TFUE), il-prinċipju ta' ugwaljanza f'dak li jikkonċerna l-parteċipazzjoni finanzjarja fil-kapital tal-kumpanniji fis-sens tal-Artikolu 54 (Artikolu 55 TFUE), il-prinċipju ta' libertà li jiġu pprovduti servizzi (Artikolu 56 TFUE), il-prinċipju ta' moviment liberu tal-kapital (Artikoli 63 u 65 TFUE) u l-prinċipju ta' ugwaljanza f'dak li jikkonċerna l-intaxxar tal-impriżi (Artikolu 110 TFUE)?"

11. Matul il-proċedura quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja, Hervis, l-Ungerija, ir-Repubblika tal-Awstrija, kif ukoll il-Kummissjoni ppreżentati osservazzjonijiet bil-miktub, dawn dehru wkoll fis-seduta li nżammet fit-18 ta' Ġunju 2013.

## IV – Analiżi ġuridiku

### A – *Fuq l-ammissibbiltà tat-talba għal deċiżjoni preliminari*

12. Għandha qabelxejn tiġi eżaminata l-ammissibbiltà tat-talba għal deċiżjoni preliminari, li hija kkontesta mill-Ungerija.

13. L-Ungerija ssostni li, kuntrarjament għal dak li teżiġi l-ġurisprudenza, id-digriet tar-rinviju ma jinkludix l-elementi li jispjegaw ir-raġunijiet li għalihom il-qorti tar-rinviju tqis li hija meħtieġa interpretazzjoni tad-dispożizzjonijiet tad-dritt tal-Unjoni ċċitati fid-domanda. B'mod partikolari, ma huwiex spjegat b'liema mod it-taxxa speċjali Ungeriżi tipproduċi effett diskriminatorju.

14. Skont ġurisprudenza stabbilita tal-Qorti tal-Ġustizzja, il-qorti nazzjonali għandha tiddefinixxi l-kuntest fattwali u leġiżlattiv tad-domandi li hija tagħmel jew, tal-inqas, tispjega l-ipoteżijiet fattwali li fuqhom huma bbażati dawn id-domandi. Barra minn hekk, id-deċiżjoni tar-rinviju għandha tindika r-raġunijiet preċiżi li wasslu lill-qorti nazzjonali sabiex ikollha dubji dwar l-interpretazzjoni tad-dritt tal-Unjoni kif ukoll il-konnessjoni li hija tistabbilixxi bejn dawn id-dispożizzjonijiet u l-leġiżlazzjoni nazzjonali applikabbli għall-kawża prinċipali [2].

15. Rekwiżiti bħal dawn iservu skop doppju. Minn naħa huma intiżi sabiex jiżguraw li l-Qorti tal-Ġustizzja tkun tista' tipprovdi lill-qorti tar-rinviju interpretazzjoni utili tad-dritt tal-Unjoni, u, min-naħa l-oħra, li minimu ta' spjegazzjonijiet jippermetti li l-Istati Membri u l-partijiet l-oħra kkonċernati jieħdu pożizzjoni fil-proċedura rregolata mill-Artikolu 267 TFUE. Billi d-deċiżjoni tar-rinviju biss tiġi nnotifikata lill-partijiet ikkonċernati, din għandha tinkludi l-informazzjoni kollha li tippermettilhom jippreżentaw osservazzjonijiet skont l-Artikolu 23 tal-Istatut tal-Qorti tal-Ġustizzja tal-Unjoni Ewropea [3].

16. Huwa veru li effettivament jista' jiġi mistoqsi jekk dan id-digriet tar-rinviju jissodisfax, fih innifsu, ir-rekwiżit ta' spjegazzjonijiet minimi. Għalhekk, b'mod partikolari, il-qorti tar-rinviju ma tispjegax fid-dettall fuq liema punti ta' fatt u ta' liġi hija bbażata d-diskriminazzjoni invokata minn Hervis fil-kawża prinċipali. Mhux biss huma nieqsa l-indikazzjonijiet dwar l-Artikolu 7 tal-Liġi Nru XCIV 2010, imma fiha la jinsabu spjegazzjonijiet dwar l-inklużjoni ta' Hervis fl-istruttura ta' grupp ta' kumpanniji u lanqas dwar il-piż fiskali fuq l-impriżi li huma rispettivament proprjetà ta' ċittadini u ta' barranin, jew fuq il-kumpanniji li joperaw fi ħdan jew barra minn netwerk ta' franchise.

17. Il-kontenut ta' talba għal deċiżjoni preliminari jista' madankollu jkun ikkompletat, f'ċerti ċirkustanzi, minn sorsi oħra ta' informazzjoni mingħajr ma verament jitpoġġew fid-dubju l-għanijiet li għandhom jiġu ggarantiti permezz ta' dawn ir-rekwiżiti formali.

18. Għalhekk, b'mod partikolari, l-osservazzjonijiet bil-miktub ippreżentati mill-partijiet fil-kawża prinċipali jistgħu jippermettu li l-Qorti tal-Ġustizzja tagħti interpretazzjoni utili tad-dritt tal-Unjoni [4]. F'din il-kawża, l-indikazzjonijiet tal-qorti tar-rinviju ġew ikkompletati suffiċjentement, kemm fuq il-livell fattwali kif ukoll dak ġuridiku, mill-osservazzjonijiet bil-miktub ta' Hervis u tal-Ungerija.

2 — Sentenza tal-21 ta' Diċembru 2011, ENEL (C-242/10, Ġabra p. I-13665, punt 32 u l-ġurisprudenza ċċitata). Dawn ir-rekwiżiti llum il-ġurnata jinsabu wkoll fl-Artikolu 94 tar-Regoli tal-Proċedura tal-Qorti tal-Ġustizzja tal-25 ta' Settembru 2012 (ĠU L 265, p. 1), li madankollu kien għadu mhux applikabbli għal din il-kawża.

3 — Ara s-sentenza tas-27 ta' Novembru 2012, Pringle (C-370/12, punti 84 *et seq*, u l-ġurisprudenza ċċitata).

4 — Ara f'dan is-sens, is-sentenza tat-3 ta' Marzu 1994, Vaneetveld (C-316/93, Ġabra p. I-763, punt 14).

19. Barra minn hekk, il-partijiet ikkonċernati l-oħra setgħu jieħdu pożizzjoni dwar it-talba għal deċiżjoni preliminari f'din il-kawża. Prova ta' dan hemm, qabelxejn, il-fatt li r-Repubblika tal-Awstrija u l-Kummissjoni esprimew ruħhom billi ppreżentaw l-osservazzjonijiet bil-miktub tagħhom [5]. Imbagħad, il-kwistjonijiet ta' liġi inkawża hawnhekk kienu diġà s-suġġett, inparti, ta' dibattitu pubbliku, b'mod partikolari fil-forma ta' mistoqsijiet parlamentari u ta' tweġibiet tal-Kummissjoni [6]. Fl-aħħar nett, billi, barra minn hekk, inżammet seduta f'din il-kawża, il-partijiet ikkonċernati l-oħra setgħu wkoll, l-iktar tard wara li ħadu konjizzjoni tal-osservazzjonijiet bil-miktub li ġew ippreżentati fil-proċedura quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja, jieħdu pożizzjoni fl-istadju tas-seduta [7].

20. Għaldaqstant, it-talba għal deċiżjoni preliminari hija ammissibbli.

B – *Ir-risposta għad-domanda preliminari*

21. Il-qorti tar-rinviju tistaqsi jekk l-obbligu li titħallas it-taxxa speċjali Ungeriża, impost fuq il-persuni taxxabbli meta d-dħul mill-bejgħ nett annwali tagħhom jeċċedi HUF 500 miljun, huwiex kompatibbli mad-diversi dispożizzjonijiet tat-Trattat dwar il-Funzjonament tal-Unjoni Ewropea.

22. Hervis u r-Repubblika tal-Awstrija argumentaw li d-domanda preliminari ma saritx b'mod suffiċjentement iddettaljat u jissuġġerixxu li din tiġi riformulata. B'mod partikolari, id-domanda ma ssemmi xejn dwar il-karattru speċjali tat-taxxa li, minħabba l-progressività qawwija tar-rati u tat-trattament differenti applikat għan-netwerks ta' franchise u għas-sistemi tas-sussidjarji, tippenalizza l-impriżi ta' bejgħ bl-imnut ikkontrollati mill-barranin.

23. Madankollu, ma narax raġuni għaliex id-domanda preliminari għandha tiġi fformulata mill-ġdid. L-effetti prattiċi tal-ġbir tat-taxxa speċjali, invokati minn Hervis u mir-Repubblika tal-Awstrija, għandhom jittieħdu inkunsiderazzjoni, kif suppost, fil-kuntest tal-interpretazzjoni tad-dritt tal-Unjoni.

24. Barra mid-dispożizzjonijiet iċċitati fid-domanda preliminari, il-Qorti tal-Ġustizzja ser ikollha madankollu teżamina wkoll l-effett tal-Artikolu 401 tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE, tat-28 ta' Novembru 2006, dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud [8] (iktar 'il quddiem id-"Direttiva tal-VAT") f'din il-kawża, sabiex tagħti lill-qorti tar-rinviju risposta utili [9]. Fil-fatt, din id-dispożizzjoni tikkonċerna speċjalment il-kompatibbiltà mad-dritt tal-Unjoni tat-taxxi fuq id-dħul mill-bejgħ [10].

25. Madankollu għandi nibda billi neżamina d-dispożizzjonijiet tad-dritt primarju ċċitati mill-qorti tar-rinviju.

5 — Ara b'mod partikolari s-sentenzi tal-21 ta' Settembru 1999, Brentjens' (C-115/97 sa C-117/97, Ġabra p. I-6025, punt 40), u tal-10 ta' Marzu 2009, Heinrich (C-345/06, Ġabra p. I-1659, punt 35).

6 — Ara b'mod partikolari l-mistoqsijiet parlamentari tal-20 ta' Diċembru 2010 (E-010535/2010), tat-2 ta' Frar 2011 (E-000576/2011) u tad-19 ta' Jannar 2012 (O-000009/2012) u t-tweġiba tal-Kummissjoni tal-15 ta' Marzu 2011 għall-mistoqsijiet E-000576/2011 u E-000955/11.

7 — Ara f'dan is-sens is-sentenzi Brentjens' (iċċitata iktar 'il fuq fin-nota ta' qiegħ il-paġna 5, punt 42) u tal-11 ta' April 2000, Deliège (C-51/96 u C-191/97, Ġabra p. I-2549, punt 38).

8 — ĠU L 347, p. 1.

9 — Dwar din il-ġurisdizzjoni tal-Qorti tal-Ġustizzja, ara s-sentenzi tal-20 ta' Marzu 1986, Tissier (35/85, Ġabra 1986, p. 1207, punt 9), u tat-30 ta' Mejju 2013, Worten (C-342/12, punt 30).

10 — Ara f'dan ir-rigward ir-risposta tal-Kummissjoni tal-15 ta' Marzu 2011 għall-mistoqsijiet E-000576/11 u E-000955/11, li minnhom jirriżulta li l-Kummissjoni kienet diġà ikkunsidrat, fuq il-bażi ta' lment f'dan is-sens, il-possibbiltà li t-taxxa speċjali tikser l-Artikolu 401 tad-Direttiva dwar il-VAT.

1. Il-projbizzjoni ta' diskriminazzjoni ta' natura fiskali li tirrigwarda l-prodotti

26. Għandu qabelxejn jiġi investigat jekk il-prinċipju ta' nondiskriminazzjoni fformulat fl-Artikolu 110 TFUE jipprekludix il-ġbir tat-taxxa speċjali. Bis-saħħa ta' din id-dispożizzjoni, Stat Membru ma jistax jissuġġetta direttament jew indirettament il-prodotti tal-Istati Membri l-oħra b'taxxi interni ogħla minn dawk li għalihom huma suġġetti l-prodotti nazzjonali li jixxiebhu.

27. Billi huma koperti wkoll it-taxxi li jolqtu l-prodotti indirettament biss, din id-dispożizzjoni ma tkoprix biss it-taxxi li jaffettwaw il-prodott fih innifsu. L-osservanza tal-Artikolu 110 TFUE timponi ruħha għalhekk ukoll f'każ ta' taxxi li jaffettwaw attività determinata b'relazzjoni mal-prodotti, sa fejn dawn jaffettwaw direttament il-prezz tal-prodotti [11].

28. Ċertament, jista' jiġi immaġinat li t-taxxa speċjali kellha effett dirett fuq il-prezz tal-prodotti minħabba l-valur taxxabbli marbuta mad-dħul mill-bejgħ, sakemm hija ma ġietx imposta retroattivament għas-sena kalendarja 2010. Madankollu, ikun hemm ksur tal-Artikolu 110 TFUE biss meta t-taxxa fuq il-prodott importat u dik fuq il-prodott nazzjonali simili huma kkalkolati b'mod differenti, bir-riżultat — anki jekk dan ikun indirettament biss [12] — għall-inqas f'ċerti każijiet, ta' taxxa ogħla fuq il-prodott importat [13]. Issa, f'dan il-każ, ma jidhirx li t-taxxa speċjali tolqot il-prodotti provenjenti mill-Istati Membri l-oħra b'rata ogħla mill-prodotti nazzjonali. Fil-fatt, anki jekk l-impriżi li jkunu proprjetà ta' barranin ikunu suġġetti għal taxxa ogħla mill-impriżi li jkunu proprjetà ta' ċittadini, ma jidhirx li l-imsemmija impriżi li huma proprjetà ta' barranin iqassmu l-iktar prodotti provenjenti minn barra l-pajjiż.

29. Għaldaqstant l-Artikolu 110 TFUE ma jipprekludix taxxa speċjali bħal dik deskritta mill-qorti tar-rinviju.

2. Id-dritt ta' stabbiliment

30. Għandu wara dan jiġi eżaminat jekk l-Artikolu 49 TFUE, moqri flimkien mal-Artikolu 54 TFUE, jipprekludix il-ġbir tat-taxxa speċjali Ungeriżi. Bis-saħħa ta' din id-dispożizzjoni, huwa pprojbit li l-Istati Membri jirrestrinġu l-libertà mogħtija lil kumpannija stabbilita fi Stat Membru li tistabbilixxi ruħha fit-territorju ta' Stat Membru ieħor. Il-libertà ta' stabbiliment tinkludi wkoll, skont l-Artikolu 49(2) TFUE, l-eżerċizzju ta' attività professjonali.

31. F'dan il-każ, il-kumpannija parent ta' Hervis tista' tiġi indebitament suġġetta għal restrizzjoni fuq id-dritt tagħha ta' stabbiliment fl-Ungerija minħabba l-ġbir tat-taxxa speċjali. F'dan il-każ, Hervis tista' wkoll tipprevalixxi ruħha mid-dritt ta' stabbiliment tal-kumpannija parent tagħha sabiex taħrab mill-obbligu ta' ħlas tat-taxxa speċjali li allegatament tmur kontra d-dritt tal-Unjoni [14].

11 — Sentenzi tat-8 ta' Novembru 2007, Stadtgemeinde Frohnleiten u Gemeindebetriebe Frohnleiten (C-221/06, Ġabra p. I-9643, punt 43), u tas-17 ta' Lulju 2008, Essent Netwerk Noord *et* (C-206/06, Ġabra p. I-5497, punt 44), li t-tnejn jikkonċernaw l-Artikolu 90 KE.

12 — Sentenza tad-9 ta' Mejju 1985, Humblot (112/84, Ġabra p. 1367, punt 14) dwar l-Artikolu 95 tat-Trattat KEE; u fl-istess sens, ara s-sentenzi tas-17 ta' Settembru 1987, Feldain (433/85, Ġabra p. 3521, punt 16), u tat-3 ta' Marzu 1988, Bergandi (252/86, Ġabra p. 1343, punt 28), dwar l-Artikolu 95 tat-Trattat KEE.

13 — Sentenza Stadtgemeinde Frohnleiten u Gemeindebetriebe Frohnleiten (iċċitata iktar 'il fuq fin-nota ta' qiegħ il-paġna 11, punt 49 u l-ġurisprudenza ċċitata) dwar l-Artikolu 90 KE.

14 — Ara f'dan is-sens, is-sentenza tat-12 ta' April 1994, Halliburton Services (C-1/93, Ġabra p. I-1137).

a) Id-diskriminazzjoni

32. Il-libertà ta' stabbiliment tipprojbixxi bħala prinċipju kull diskriminazzjoni bbażata fuq il-post tas-sede tal-kumpanniji [15]. Ikun hemm diskriminazzjoni f'każ ta' applikazzjoni ta' liġijiet differenti għal sitwazzjonijiet paragunabbli jew inkella f'każ ta' applikazzjoni tal-istess liġi għal sitwazzjonijiet differenti [16]. Dan għaliex l-Artikolu 49 TFUE, moqri flimkien mal-Artikolu 54 TFUE, jipprojbixxi li jkun riżervat trattament fiskali differenti għall-kumpanniji li għandhom is-sede fit-territorju nazzjonali, minn naħa, u għal dawk li għandhom is-sede barra mit-territorju nazzjonali, min-naħa l-oħra, jekk, fid-dawl tal-miżura nazzjonali inkwistjoni, il-kumpanniji kkonċernati jinsabu f'sitwazzjoni oġġettivament paragunabbli [17].

33. *Prima facie*, it-taxxa speċjali ma toħloqx disparità ta' trattament għad-detriment tal-kumpanniji Ungeriżi suġġetti għat-taxxa bħalma hija Hervis, ibbażata fuq il-post tas-sede tal-kumpannija parent tagħhom. Fil-fatt, il-modalitajiet tal-ġbir tat-taxxa ma jvarjawx skont il-post tas-sede tal-kumpannija parent. Il-Liġi Ungeriża Nru XCIV 2010 ma tittrattax, fuq il-livell purament formali, is-sussidjarji tal-kumpanniji Ungeriżi b'mod differenti mis-sussidjarji ta' kumpanniji li jkollhom is-sede tagħhom fi Stati Membri oħra.

34. Madankollu, l-Artikolu 49 TFUE jipprojbixxi wkoll kull diskriminazzjoni indiretta jew moħbija bbażata fuq is-sede tal-kumpannija. Tikkostitwixxi diskriminazzjoni moħbija l-applikazzjoni ta' kriterji ta' distinzjoni oħra barra s-sede ta' kumpannija li twassal madankollu, fil-fatt, għall-istess riżultat diskriminatorju [18].

35. Hervis, ir-Repubblika tal-Awstrija u l-Kummissjoni invokaw diversi elementi, intiżi sabiex juru d-diskriminazzjoni moħbija mwettqa kontra l-attività tal-kumpanniji barranin fl-Ungerija. Din hija allegata differenza fit-trattament bejn il-persuni taxxabbli li l-azzjonisti tagħhom huma ċittadini u dawk li għandhom azzjonist barrani, minħabba l-organizzazzjoni fil-forma ta' sussidjarji jew ta' sistema ta' franchise u tal-konnessjoni ma' grupp ta' kumpanniji jew ma' netwerk ta' franchise. F'dik l-okkażjoni l-partijiet iddiskutew parzjalment biss id-dispożizzjonijiet tal-Liġi Nru XCIV 2010 vera u proprja, u fuq kollox illimitaw rwieħhom għall-konsegwenzi prattiċi tat-taxxa speċjali għal kull sistema ta' distribuzzjoni.

36. Madankollu, sabiex tiġi ddeterminata l-eżistenza ta' diskriminazzjoni moħbija huma rilevanti biss il-kriterji li abbażi tagħhom ivarjaw id-dispożizzjonijiet dwar it-taxxa speċjali. Peress li fihom infushom, dawn ir-regoli ma jittrattawx b'mod differenti s-sistema tas-sussidjarj minn dik tal-franchise, il-konsegwenzi differenti fuq il-livell fiskali jirriżultaw mid-dispożizzjoni li tiddistingwi skont il-livell tad-dħul mill-bejgħ tal-persuna taxxabbli u li takkumula d-dħul mill-bejgħ tal-ħwienet kollha tagħha. Skont il-kriterji ta' distinzjoni adottati mil-Liġi Nru XCIV 2010, li fuqhom il-partijiet ibbażaw l-argumenti tagħhom, jiena sejjer għalhekk neżamina iktar 'il quddiem il-kriterju bbażat fuq l-ammont tad-dħul mill-bejgħ tal-persuna taxxabbli (inċiż ii), il-kriterju tal-persuni taxxabbli marbuta (inċiż iii), u dak tal-istadju ta' distribuzzjoni li jikkorrispondi għad-dħul mill-bejgħ (inċiż iv), mill-perspettiva ta' possibbli diskriminazzjoni moħbija.

15 — Ara s-sentenzi tat-22 ta' Diċembru 2008, Truck Center (C-282/07, Ġabra p. I-10767, punt 32), u tat-18 ta' Ġunju 2009, Aberdeen Property Fininvest Alpha (C-303/07, Ġabra p. I-5145, punt 38 u l-ġurisprudenza ċċitata).

16 — Sentenzi tal-14 ta' Frar 1995, Schumacker (C-279/93, Ġabra p. I-225, punt 30), tat-12 ta' Diċembru 2006, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, Ġabra p. I-11673, punt 46), u tat-2 ta' April 2009, Elshani (C-459/07, Ġabra p. I-2759, punt 36).

17 — Ara f'dan is-sens is-sentenzi Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (iċċitata iktar 'il fuq fin-nota ta' qiegħ il-paġna 16, punt 46), u Truck Center (iċċitata iktar 'il fuq fin-nota ta' qiegħ il-paġna 15, punt 36).

18 — Ara b'mod partikolari s-sentenzi tal-5 ta' Diċembru 1989, Il-Kummissjoni vs L-Italja (C-3/88, Ġabra p. 4035, punt 8), tat-13 ta' Lulju 1993, Commerzbank (C-330/91, Ġabra p. I-4017, punt 14), tat-8 ta' Lulju 1999, Baxter *et* (C-254/97, Ġabra p. I-4809, punt 10), tal-25 ta' Jannar 2007, Meindl (C-329/05, Ġabra p. I-1107, punt 21), u tal-1 ta' Ġunju 2010, Blanco Pérez u Chao Gómez (C-570/07 u C-571/07, Ġabra p. I-4629, punti 117 *et seq*).

i) L-elementi li jikkostitwixxu diskriminazzjoni moħbija

37. Madankollu għandi nibda billi nippreċiża liema huma l-kundizzjonijiet rikjesti sabiex ikun hemm diskriminazzjoni moħbija. Fil-fatt, il-ġurisprudenza attwali tal-Qorti tal-Ġustizzja fil-qasam ta' libertà ta' stabbiliment ma tippermettix li jingħad b'mod assolutament ċar f'liema każ kriterju ta' distinzjoni minbarra s-sede tal-kumpannija jwassal fil-fatt għall-istess riżultat diskriminatorju.

38. Tqum, minn naħa, il-kwistjoni tal-intensità li għandu jkollha l-korrelazzjoni bejn il-kriterju ta' distinzjoni magħżul u s-sede tal-kumpannija sabiex jiġi deċiż li teżisti inugwaljanza fit-trattament ibbażata fuq is-sede. Sallum, il-Qorti tal-Ġustizzja adottat konkordanza fil-parti l-kbira tal-każijiet [19] imma xi kultant anki s-sempliċi fatt li jkunu l-barranin l-iktar li jintlaqtu [20], u saħansitra titkellem dwar sempliċi riskju ta' diskriminazzjoni [21]. Jista' biss jiġi kkonstatat li ma hijiex rikjesta koinċidenza sa' 100 % bejn il-kriterju adottat u s-sede tal-kumpannija [22].

39. Min-naħa l-oħra, ma hijiex biss l-intensità tal-korrelazzjoni rikjesta fil-ġurisprudenza li hija inċerta imma wkoll il-kwistjoni jekk din il-korrelazzjoni għandhiex tirriżulta min-natura nnifisha tal-kriterju ta' distinzjoni [23] jew jekk hija tistax tistrieħ fuq sitwazzjonijiet ta' fatt kontinġenti [24]. Relazzjoni bejn in-natura nnifisha tal-kriterju ta' distinzjoni u s-sede tal-kumpannija tkun tippresupponi li tali kriterju jinvolvi rabta sistematika mas-sede tal-kumpannija. Bil-kuntrarju, fil-każ ta' relazzjoni fattwali fortuwita, huwa suffiċjenti li effettivament teżisti korrelazzjoni f'sitwazzjoni partikolari. Tali perspettiva timplika li d-diskriminazzjoni moħbija tista' tisparixxi f'kull ħin f'każ ta' emenda tas-sitwazzjoni fattwali.

40. Nissuġġerixxi li l-Qorti tal-Ġustizzja tissuġġetta r-rikonoxximent ta' diskriminazzjoni moħbija għal kundizzjonijiet stretti. Fil-fatt, id-diskriminazzjoni moħbija ma jistax ikollha l-effett li testendi d-definizzjoni tad-diskriminazzjoni, imma biss dak li tkopri wkoll il-każijiet fejn ma jkunx hemm diskriminazzjoni fuq il-livell strettament formali filwaqt li twassal għall-istess effetti.

41. Jeħtieġ għalhekk, fl-ewwel lok, li l-korrelazzjoni bejn il-kriterju ta' distinzjoni u s-sede tal-kumpannija tkun tista' tinsab fil-parti l-kbira tal-każijiet. Is-sempliċi fatt li jkunu l-barranin l-iktar li jintlaqtu ma għandux ikun suffiċjenti.

42. Fit-tieni lok, madankollu, ma jkunx realistiku li d-diskriminazzjoni moħbija tiġi ristretta b'mod ġenerali għall-każijiet fejn din tirriżulta min-natura nnifisha tal-kriterju ta' distinzjoni, u mhux minn sempliċi ċirkostanzi ta' fatt kontinġenti.

43. Fil-fatt, il-korrelazzjoni li teżisti bejn kriterju ta' distinzjoni u s-sede ta' kumpannija dejjem tinvolvi wkoll bażi ta' fatt. Dan jiswa wkoll għall-kriterju ta' distinzjoni klassiku li jirrappreżenta d-domiċilju ta' persuna fiżika fil-każ tad-diskriminazzjoni moħbija bbażata fuq in-nazzjonalità [25]. Jekk il-korrelazzjoni bejn id-domiċilju u n-nazzjonalità tirriżulta min-natura tal-kriterju ta' distinzjoni li huwa d-domiċilju, dan ikun biss għaliex, fiċ-ċirkustanzi ta' fatt attwali, dawk li jgħixu fi Stat Membru huma l-iktar dawk li għandhom in-nazzjonalità tiegħu. Sa fejn dan jirriżulta mill-eżistenza jew min-natura ta' rabta bejn

19 — Ara s-sentenzi tas-7 ta' Lulju 1988, Stanton u L'Étoile 1905 (143/87, Ġabra p. 3877, punt 9), Commerzbank (iċċitata iktar 'il fuq fin-nota ta' qiegħ il-paġna 18, punt 15), u tat-22 ta' Marzu 2007, Talotta (C-383/05, Ġabra p. I-2555, punt 32); ara wkoll is-sentenzi Bergandi (iċċitata iktar 'il fuq fin-nota ta' qiegħ il-paġna 12, punt 28) dwar l-Artikolu 95 KEE u tas-26 ta' Ottubru 2010, Schmelz (C-97/09, Ġabra p. I-10465, punt 48) fil-qasam tal-libertà li jiġu pprovduti servizzi.

20 — Sentenza Blanco Pérez u Chao Gómez (iċċitata iktar 'il fuq fin-nota ta' qiegħ il-paġna 18, punt 119).

21 — Ara s-sentenzi Talotta (iċċitata iktar 'il fuq fin-nota ta' qiegħ il-paġna 19, punt 32) u Blanco Pérez u Chao Gómez (iċċitata iktar 'il fuq fin-nota ta' qiegħ il-paġna 18, punt 119); Ara wkoll is-sentenza tat-8 ta' Mejju 1990, Biehl (C-175/88, Ġabra p. I-1779, punt 14) fil-qasam tal-moviment liberu tal-ħaddiema.

22 — Ara f'dan is-sens is-sentenza tat-28 ta' Ġunju 2012, Erny (C-172/11, punt 41), fil-qasam tal-moviment liberu tal-ħaddiema.

23 — Ara s-sentenzi Baxter *et* (iċċitata iktar 'il fuq fin-nota ta' qiegħ il-paġna 18, punt 13), u Blanco Pérez u Chao Gómez (iċċitata iktar 'il fuq fin-nota ta' qiegħ il-paġna 18, punt 119).

24 — Ara s-sentenza Il-Kummissjoni vs L-Italja (iċċitata iktar 'il fuq fin-nota ta' qiegħ il-paġna 18, punt 9), kif ukoll is-sentenza Humblot (iċċitata iktar 'il fuq fin-nota ta' qiegħ il-paġna 12, punt 14), f'dak li jikkonċerna l-Artikolu 95 KEE.

25 — Ara s-sentenza Schumacker (iċċitata iktar 'il fuq fin-nota ta' qiegħ il-paġna 16, punt 28).

id-domiċilju u n-nazzjonalità ma jistax madankollu jiġi evalwat indipendentement mis-sitwazzjoni ta' fatt attwali fil-qasam ta' mobbiltà taċ-ċittadini tal-Unjoni u mill-importanza tad-drittijiet li ċ-ċittadini nazzjonali għandhom. Issa din is-sitwazzjoni tista' tevolvi, anki jekk, hawnhekk ukoll, l-inugwaljanza fit-trattament li tirriżulta b'mod rikonoxxut min-natura tal-kriterju ta' distinzjoni hija bbażata wkoll fuq is-sitwazzjoni ta' fatt attwali.

44. Il-fatt li, wara bdil f'din is-sitwazzjoni, leġiżlazzjoni nazzjonali li kienet impekkabbli fid-dawl tad-dritt tal-Unjoni meta ġiet adottata f'daqqa waħda tippreżenta natura diskriminatorja ma jipprekludix li jsir riferiment għas-sitwazzjoni ta' fatt attwali. Għall-ħtiġijiet tas-suq intern, hija rilevanti biss l-eżistenza ta' restrizzjoni, irrispettivament minn jekk il-leġiżlatur nazzjonali jistax jiġi kkritikat jew le fl-oriġini storika ta' dik il-leġiżlazzjoni.

45. Għalhekk, differenza fit-trattament bejn il-kumpanniji lokali u dawk li ma humiex tista' tirriżulta wkoll minn sempliċi relazzjoni fattwali, anki kontinġenti, bejn il-kriterju ta' distinzjoni u s-sede tal-kumpannija.

46. Essenzjalment, hemm diskriminazzjoni moħbija meta, fis-sitwazzjoni ta' fatt attwali, il-kriterju ta' distinzjoni adottat mil-leġiżlazzjoni nazzjonali huwa marbut fil-maġġoranza kbira ħafna tal-każijiet ma' sede tal-kumpannija li tinsab barra mill-Istat Membru.

47. Madankollu, sabiex tiġi kkonstata l-eżistenza ta' diskriminazzjoni moħbija, jeħtieġ li, barra l-inugwaljanza fit-trattament moħbija, il-kategoriji li bejniethom il-kriterju jwettaq distinzjoni jinsabu f'sitwazzjoni paragunabbli [26]. Dan jimplika li għandu jiġi vverifikat jekk l-inugwaljanza fit-trattament ikkonstatata hijiex ibbażata fuq sitwazzjonijiet differenti, ipoteżi li teskludi d-diskriminazzjoni [27]. Din il-kundizzjoni supplimentari tipprekludi wkoll li, mill-fatt biss li l-kriterju ta' distinzjoni jkun marbut — possibilment ukoll b'mod kontinġenti — mas-sede tal-kumpannija, l-Istati Membri jsibu ruħhom imċaħħda mill-possibbiltà li, fil-leġiżlazzjonijiet tagħhom, jipprovdu għal differenzi fit-trattament iġġustifikati oġġettivament.

ii) Il-kriterju bbażat fuq l-ammont tad-dħul mill-bejgħ tal-persuna taxxabbli

48. F'dan il-kuntest, jeħtieġ issa jiġi vverifikat, fl-ewwel lok, jekk il-kriterju bbażat fuq l-ammont tad-dħul mill-bejgħ tal-persuna taxxabbli, li t-taxxa speċjali Ungeriża tuża sabiex tiddetermina l-ammont tar-rati ta' taxxa, jirrappreżentax jew le diskriminazzjoni moħbija kontra kumpanniji barranin.

49. Skont il-leġiżlazzjoni li tirregola t-taxxa speċjali, ir-rata togħla progressivament b'rabta mal-ammont tad-dħul mill-bejgħ. Dan iwassal sabiex l-impriżi li jagħmlu dħul mill-bejgħ għoli jiġu ttrattati inqas tajjeb taħt it-taxxa speċjali, mill-perspettiva tar-rati applikabbli, minn dawk li għandhom dħul mill-bejgħ inqas għoli. Din il-leġiżlazzjoni twassal ukoll sabiex il-persuni taxxabbli li jeżerċitaw l-attività tagħhom permezz ta' diversi ħwienet fil-kuntest ta' sistema ta' sussidjarji x'aktarx ikollhom iħallsu medja ta' taxxa ogħla f'termini perċentwali minn dawk li joperaw ħanut wieħed, bħal pereżempju l-franchisees.

26 — Ara iktar 'il fuq, punt 32.

27 — Ara f'dan is-sens is-sentenza Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (iċċitata iktar 'il fuq fin-nota ta' qiegħ il-paġna 16, punt 46).

– L-inugwaljanza fit-trattament

50. Sabiex ikun hemm diskriminazzjoni moħbija, jeħtieġ l-ewwel nett li teżisti inugwaljanza fit-trattament bejn il-persuni taxxabbli skont il-post tas-sede tal-kumpannija parent tagħhom. Tkun teżisti inugwaljanza fit-trattament moħbija bejn il-kumpanniji lokali u barranin jekk, fil-maġġoranza kbira ħafna tal-każijiet, il-persuni taxxabbli li jagħmlu dħul mill-bejgħ għoli jkunu kkontrollati mill-barranin, filwaqt li dawk li jagħmlu dħul mill-bejgħ inqas huma kkontrollati mir-residenti.

51. Ma jidhirx li dan jirriżulta b'mod evidenti. Bħala prinċipju, huwa veru li l-impriżi li jagħmlu dħul mill-bejgħ għoli iktar probabbli li jkunu joperaw barra l-fruntieri nazzjonali fis-suq intern, u, minħabba f'hekk, tista' teżisti probabbiltà li tali impriżi jfittxu li jagħmlu dħul mill-bejgħ għoli fi Stat Membru ieħor u jirnexxilhom jagħmlu dan. Madankollu, l-impriżi li għandhom dħul mill-bejgħ għoli wkoll jistgħu jkunu kkontrollati minn residenti.

52. Għaldaqstant hija l-qorti tar-rinviju li għandha tivverifika jekk, madankollu, fid-dawl taċ-ċirkustanzi ta' fatt, twettqitx inugwaljana fit-trattament moħbija fl-Ungerija matul l-eżerċizzju inkawża.

53. Id-data pprovduta minn Hervis, dwar is-settur tal-ikel, ma hijiex suffiċjenti sabiex jiġi deċiż li dan kien il-każ. Ċertament din hija tali li tipprova li, fis-settur tal-bejgħ ta' prodotti tal-ikel, il-persuni taxxabbli huma organizzati fis-sura ta' sussidjarji kkontrollati minn azzjonisti barranin filwaqt li l-ktajjen il-kbar ta' provvista tal-ikel, li huma ta' proprjetarji nazzjonali, jitmexxew fil-kuntest ta' sistemi ta' franchise. Madankollu, din id-data tikkonċerna parti biss mill-kamp ta' applikazzjoni tat-taxxa speċjali u tħalli barra, b'mod partikolari, il-qasam li fih Hervis teżerċita l-attività tagħha stess. Issa inugwaljanza fit-trattament moħbija bejn ir-residenti u l-barranin għandha tiġi kkonstatata, bħala prinċipju, għal-leġiżlazzjoni inkwistjoni kollha u ma tistax tkun limitata għal parti partikolari mill-kamp ta' applikazzjoni tagħha.

54. Il-kwistjoni jekk l-akkumulazzjoni tad-dħul mill-bejgħ ta' Hervis ma' dak magħmul mill-kumpannija parent tagħha fil-kummerċ tal-prodotti tal-ikel tikkostitwixxix inugwaljanza fit-trattament moħbija ma hijiex, barra minn hekk, deċiżiva għal-legalità tal-kriterju tad-dħul mill-bejgħ fid-dawl tad-dritt tal-Unjoni, imma għandha tiġi eżaminata wkoll fil-kuntest tal-analiżi tal-kriterju li jikkonsisti fit-teħid inkunsiderazzjoni tal-impriżi konnessi [28].

55. Bla ħsara għal konstatazzjonijiet differenti mill-qorti nazzjonali, ma jidhirx li huwa possibbli għaldaqstant li jiġi ammess, fid-dawl tal-provi attwalment forniti lill-Qorti tal-Ġustizzja, li l-fatt li r-rata tat-taxxa speċjali tkun marbuta mal-ammont tad-dħul mill-bejgħ jirrappreżenta diskriminazzjoni moħbija fil-konfront tal-barranin meta mqabbla mar-residenti.

– Is-sitwazzjoni paragunabbli oġġettivament

56. Jekk madankollu l-qorti nazzjonali jkollha tikkonkludi li teżisti inugwaljanza fit-trattament moħbija, għandu jfittex, imbagħad, jekk il-persuni taxxabbli li jagħmlu rispettivament dħul mill-bejgħ għoli u dħul mill-bejgħ baxx jinsabux f'sitwazzjoni paragunabbli oġġettivament fid-dawl tat-taxxa speċjali Ungeriża.

57. Fuq dan il-punt, il-Kummissjoni tqis li sitwazzjoni paragunabbli oġġettivament, f'dak li jikkonċerna b'mod partikolari l-inugwaljanza fit-trattament bejn l-istruttura ta' sussidjarji u s-sistema ta' franchise, għandha tiġi eskluża biss jekk din id-differenza fit-trattament tikkorrispondi għal differenza ta' kapaċità kontributtiva. Issa, rata ta' taxxa ogħla abbażi tat-taxxa speċjali, li tirriżulta mit-teħid inkunsiderazzjoni

28 — Ara iktar 'il quddiem il-punti 64 *et seq.*

tad-dħul mill-bejgħ akkumulat magħmul mill-impriżi ta' distribuzzjoni integrati ma' sussidjarji, ma tikkorrispondix għal kapaċità kontributtiva ogħla tal-impriżi. Tali kapaċità kontributtiva ogħla tirriżulta biss minn vantaġġ ogħla, li jieħu inkunsiderazzjoni mhux biss id-dħul mill-bejgħ imma wkoll l-ispejjeż inkorsi.

58. Għandu jiġi osservat l-ewwel nett li d-differenza fit-trattament bejn il-persuni taxxabbli li għandhom dħul mill-bejgħ għoli u dawk bi dħul mill-bejgħ baxx tikkorrispondi għan-natura nnifisha ta' taxxa li tistabilixxi l-ammont tagħha b'rabta mad-dħul mill-bejgħ. It-trattament mhux ugwali jeżisti wkoll fl-ipoteżi fejn tali taxxa tistabilixxi biss rata uniformi. Fil-fatt, f'dak il-każ, il-persuni taxxabbli bi dħul mill-bejgħ għoli ser iħallsu iktar taxxa f'termini assoluti minn dawk li jagħmlu dħul mill-bejgħ baxx.

59. F'dan il-każ, tqum, barra minn hekk, il-kwistjoni jekk il-persuni taxxabbli li jagħmlu dħul mill-bejgħ għoli u baxx jinsabux f'sitwazzjoni paragunabbli oġġettivament fir-rigward tar-*rata* ta' taxxa. Fi kliem ieħor, irid jiġi indagat jekk differenza fl-ammonti tad-dħul mill-bejgħ twassalx ġustament, mill-perspettiva tal-ugwaljanza, għall-applikazzjoni ta' rati differenti. Fl-aħħar nett, għandu jiġi vverifikat hawnhekk jekk jeżistix motiv li jiġġustifika l-inugwaljanza fit-trattament. Normalment tali eżami jitwettaq taħt l-eżami tal-motivi ta' ġustifikazzjoni [29].

60. Madankollu, tkun xi tkun il-klassifikazzjoni teorika mogħtija lil dan l-eżami, jiena naqbel mal-opinjoni tal-Kummissjoni li tgħid li d-differenza ta' kapaċità kontributtiva tal-persuna taxxabbli tista' bħala prinċipju tiġġustifika l-applikazzjoni ta' rati ta' taxxa differenti.

61. Il-progressività tar-rati tat-taxxa tikkostitwixxi, fil-qasam tat-tassazzjoni diretta fuq id-dħul, jiġifieri ta' taxxi kkalkolati fuq il-profitti, metodu aċċettat ta' differenzazzjoni. Imma, kuntrarjament għall-Kummissjoni, ma naħsibx li għandha tiġi eskluża purament u sempliċement il-ġustifikazzjoni tal-progressività fil-każ tat-taxxi bbażati fuq id-dħul mill-bejgħ. Fil-fatt, l-ammont tad-dħul mill-bejgħ jista' jirrappreżenta indikazzjoni ġenerali tal-kapaċità kontributtiva, billi ma huwiex possibbli li jiġu ġġenerati profitti għolja mingħajr dħul mill-bejgħ għoli, jew li l-profit minn żieda fid-dħul mill-bejgħ (profitt marġinali) tiżdied minħabba spejjeż unitarji fissi iktar baxxi.

62. Il-kwistjoni jekk, f'dan il-kuntest, livelli ta' dħul mill-bejgħ differenti jiġġustifikawx l-applikazzjoni ta' rati fiskali differenti ma tistax tiġi deċiża mingħajr ma jsir eżami tal-progressività tar-rati mill-perspettiva tal-proporzjonalià. F'dan ir-rigward, il-qorti tar-rinviju għandha tikseb u tanalizza ċertu numru ta' data fattwali. B'mod partikolari, hija għandha tiddetermina kif jitqassam il-piż fiskali medju bejn il-persuni taxxabbli kollha, billi tieħu inkunsiderazzjoni r-rata applikabbli għal kull parti tal-iskala, u kif jiżviluppaw bħala prinċipju l-profitti marġinali tad-dħul mill-bejgħ tal-persuna taxxabbli.

63. Madankollu, irrispettivament minn jekk, b'dan il-mod, il-persuni taxxabbli bi dħul mill-bejgħ għoli u baxx jinsabux f'sitwazzjoni paragunabbli oġġettivament fir-rigward tal-ammont tar-rati, jidher li fl-assenza ta' inugwaljanza fit-trattament kontra kumpanniji barranin [30], il-kriterju bbażat fuq il-livell tad-dħul mill-bejgħ tal-persuna taxxabbli ma jippreżentax kriterju ta' distinzjoni li jikkostitwixxi diskriminazzjoni moħbija kontra l-kumpanniji barranin.

iii) Il-kriterju tat-teħid inkunsiderazzjoni tal-impriżi konnessi

64. Għandu barra minn hekk jiġi mfittex jekk it-trattament differenti mogħti lill-persuni taxxabbli li huma konnessi b'mod partikolari ma' persuni taxxabbli oħra jirrappreżentax diskriminazzjoni moħbija bbażata fuq is-sede tal-kumpannija.

29 — Ara f'dan ir-rigward il-konklużjonijiet tiegħi tad-19 ta' Lulju 2012, A. (C-123/11).

30 — Ara iktar 'il fuq, punti 48 *et seq.*

65. Sabiex tistabbilixxi l-ammont tar-rata applikabbli, it-taxxa speċjali Ungeriża ma tagħmilx distinzjoni biss skont l-ammont tad-dħul mill-bejgħ tal-persuna taxxabbli. F'ċerti ċirkustanzi, id-dħul mill-bejgħ ta' diversi persuni taxxabbli jingħadd flimkien sabiex tiġi stabbilita r-rata. Dan iseħħ għall-persuni taxxabbli li jiffurmaw parti minn grupp ta' kumpanniji u mhux għal dawk li huma konnessi ma' persuni taxxabbli oħra fil-kuntest ta' netwerk ta' franchise. Billi Hervis hija integrata fi struttura ta' grupp, li fl-Ungerija jagħmlu b'mod partikolari dħul mill-bejgħ ieħor fis-settur tal-kummerċ ta' prodotti tal-ikel, dan iwassal sabiex hija tħallas rata ta' taxxa ogħla minn dik imħallsa minn persuni taxxabbli li sempliċement jiffurmaw parti minn sistema ta' franchise.

66. Hawnhekk, il-kriterju ta' distinzjoni jinsab fin-natura tal-konnessjoni, ta' kumpannija sussidjarja jew ta' franchisee, li teżisti bejn persuna taxxabbli u persuna taxxabbli oħra li teżerċita kontroll fuq l-attività kummerċjali tagħha. Fl-ewwel każ, impriża hija l-azzjonista prinċipali tal-persuna taxxabbli, fil-każ l-ieħor, l-impriża tgawdi, taħt ċerti kundizzjonijiet, drittijiet estiżi bis-saħħa ta' kuntratt ta' franchise.

67. Jeħtieġ qabelxejn li l-qorti nazzjonali tikkonstata, fid-dawl tas-sitwazzjoni fattwali, l-eżistenza ta' diskriminazzjoni moħbija bejn l-impriżi lokali u barranin. Dan ikun il-każ jekk, waqt l-eżerċizzju inkawża, l-inklużjoni ta' persuna taxxabbli fi grupp ta' kumpanniji tkun assoċjata fil-maġġoranza kbira ħafna tal-każijiet ma' sede tal-kumpannija parent li tinsab barra l-pajjiż.

68. Imbagħad tqum il-kwistjoni ta' jekk il-persuna taxxabbli li tifforma parti minn grupp u l-persuna taxxabbli li tappartjeni lil netwerk ta' franchise jinsabux f'sitwazzjoni paragunabbli oġġettivament. Dak li huwa rilevanti għal dan l-għan, huwa jekk, għall-kalkolu tat-taxxa speċjali bbażata fuq id-dħul mill-bejgħ, il-konnessjonijiet bejn kumpannija parent u s-sussidjarja tagħha humiex paragunabbli oġġettivament ma' dawk eżistenti bejn il-franchisor u l-franchisee.

69. Issa, in-natura paragunabbli tal-gruppi ta' kumpanniji u tan-netwerks ta' franchise hija nieqsa f'dan ir-rigward, tal-inqas f'dan il-każ, mill-perspettiva tal-kontroll determinanti eżerċitat minn kumpannija parent fuq is-sussidjarja tagħha. Minħabba dan il-kontroll determinanti, fil-fatt, id-dħul mill-bejgħ tas-sussidjarji huwa imputabbli lill-kumpanniji parent. Il-kumpannija parent li teżerċita l-kontroll għandha fil-fatt marġni wiesgħa sabiex tiddeċiedi li tagħmel id-dħul mill-bejgħ hija stess jew permezz ta' sussidjarja taxxabbli. Ma huwiex l-istess għall-franchisor, minħabba l-indipendenza ġuridika u ekonomika ta' kull franchisee.

70. Huwa għal din ir-raġuni li l-persuni taxxabbli li jappartjenu lil netwerk ta' franchise u dawk li jappartjenu lil grupp ta' kumpanniji ma jinsabux f'sitwazzjoni paragunabbli oġġettivament fid-dawl tal-kriterju tad-dħul mill-bejgħ li jifforma l-bażi tal-kalkolu tat-taxxa speċjali Ungeriża.

71. Il-kriterju ta' distinzjoni bbażat fuq it-teħid inkunsiderazzjoni tal-impriżi konnessi ma jistax għaldaqstant iwassal għall-konstatazzjoni ta' diskriminazzjoni moħbija.

iv) Il-kriterju tal-istadju ta' distribuzzjoni li għalih jikkorrispondi d-dħul mill-bejgħ

72. Fl-aħħar nett fadal li jiġi eżaminat jekk il-fatt li jiġi ntaxxat biss l-aħħar stadju tad-distribuzzjoni jirrappreżentax diskriminazzjoni moħbija kontra l-kumpanniji li għandhom is-sede tagħhom fi Stat Membru ieħor.

73. Skont il-leġiżlazzjoni li tirregola t-taxxa speċjali, fil-fatt, hija biss l-attività kummerċjali tal-bejgħ bl-imnut f'ħanut, u mhux l-attività ta' bejgħ bl-ingrossa preċedenti, li hija taxxabbli. Din id-distinzjoni tispjega għaliex il-persuni taxxabbli li għandhom fergħat huma ttrattati b'mod differenti, mill-perspettiva fiskali, mill-grupp iffurmat mill-franchisor u l-franchisees, għaliex id-dħul mill-bejgħ tal-franchisor ma huwiex taxxabbli.

74. Din id-differenza tifforma l-qalba tal-ilment b'mod partikolari ta' Hervis, li ssostni li, fis-settur tal-prodotti tal-ikel, li miegħu Hervis hija konnessa bil-kumpannija parent tagħha għall-finijiet tat-taxxa speċjali, teżisti inugwaljanza fit-trattament bejn l-impriżi li l-proprjetarji tagħhom huma barranin u dawk li l-proprjetarji tagħhom huma residenti.

75. Minn din il-perspettiva wkoll, sabiex tistabbilixxi jekk hemmx diskriminazzjoni moħbija, il-qorti nazzjonali għandha tivverifika jekk fil-maġġoranza kbira ħafna tal-każijiet, il-barranin joperawx fl-Ungerija permezz ta' sussidjarji filwaqt li r-residenti joperaw direttament, jew indirettament bħala franchisees permezz ta' sistema ta' franchise.

76. Jekk jiġi stabbilit dan, għandu jiġi ndagat jekk l-impriżi li jużaw sistema ta' fergħat u l-franchisees jinsabux f'sitwazzjoni paragunabbli fir-rigward tat-taxxa speċjali Ungeriża.

77. F'dan ir-rigward, Hervis u r-Repubblika tal-Awstrija jsostnu li s-sistema ta' franchise Ungeriża xejn ma hija differenti mill-impriżi ta' bejgħ bl-imnut organizzati bħala fergħat. Dan jirriżulta b'mod partikolari mill-fatt li jeżisti approċċ wieħed u uniku ta' dħul fis-suq, ix-xiri ta' prodotti, il-fissazzjoni tal-prezzijiet, ir-reklamar, u t-trattament elettroniku tad-data.

78. Sabiex jiġi evalwat jekk teżistix sitwazzjoni paragunabbli oġġettivament, ma huwiex deċiżiv il-fatt li l-gruppi li jkunu qed jiġu pparagunati jixxibhux minn angolu wieħed jew iktar. Dak li huwa rilevanti huwa jekk teżistix jew le sitwazzjoni paragunabbli fid-dawl tal-leġiżlazzjoni nazzjonali.

79. Issa dan ma huwiex il-każ tal-franchisees u tal-impriżi li joperaw permezz ta' sistema ta' friegħi. Fil-fatt, il-franchisors ma humiex suġġetti għat-taxxa speċjali biss għaliex huma ma jagħmlux id-dħul mill-bejgħ tagħhom mingħand il-konsumatur finali, imma biss mingħand il-franchisees tagħhom. Għaldaqstant pjuttost għandhom jiġu pparagunati mal-grossisti jew mal-manifatturi, li s-servizzi tagħhom jiġu pprovduti wkoll lill-impriżi li għandhom fergħat u li, lanqas ma huma suġġetti għat-taxxa speċjali. Jekk franchisor għandu jkun suġġett għat-taxxa speċjali fuq id-dħul mill-bejgħ tiegħu, dan iwassal għal intaxxar doppju tal-prodotti sa fejn t-taxxa tinġabar kemm fl-istadju tal-franchisor kif ukoll f'dak tal-franchisee. Min-naħa l-oħra, l-impriżi li jużaw sistema ta' sussidjarji ma jkunux suġġetti għal dan l-intaxxar doppju.

80. Għalhekk, il-kriterju distintiv tal-istadju ta' distribuzzjoni li għalih jikkorrispondi d-dħul mill-bejgħ ma jwassalx sabiex tiġi kkonstatata l-eżistenza ta' diskriminazzjoni moħbija.

v) Konklużjoni provviżorja

81. Għaldaqstant, f'dak li jirrigwarda l-libertà ta' stabbiliment il-leġiżlazzjoni li tirregola t-taxxa speċjali Ungeriża ma tinkludix, fid-dawl tal-elementi attwalment ippreżentati lill-Qorti tal-Ġustizzja, xi dispożizzjoni li tiddiskrimina apertament jew bil-moħbi bejn il-kumpanniji minħabba li s-sede tagħhom tkun tinsab barra l-pajjiż.

b) Ir-restrizzjoni nondiskriminatorja

82. Skont il-ġurisprudenza stabbilita, għandhom jitqiesu bħala restrizzjonijiet fuq il-libertà ta' stabbiliment, barra d-diskriminazzjonijiet, il-miżuri kollha li jipprojbixxu, jimpedixxu jew jagħmlu inqas attraenti l-eżerċizzju ta' din il-libertà [31].

31 — Sentenzi Truck Center (iċċitata iktar 'il fuq fin-nota ta' qiegħ il-paġna 15, punt 33), Blanco Pérez u Choa Gómez (iċċitata iktar 'il fuq fin-nota ta' qiegħ il-paġna 18, punt 53), u tas-6 ta' Settembru 2012, DI. VI. Finanziaria di Diego della Valle & C. (C-380/11, punt 33 u l-ġurisprudenza ċċitata).

83. Madankollu kif diġà indikajt f'okkażjoni oħra, fil-qasam tal-leġiżlazzjoni fiskali, eżami fid-dawl ta' dan il-kriterju ma huwiex possibbli għaliex inkella t-taxxi nazzjonali kollha għandhom jgħaddu mill-passatur tad-dritt tal-Unjoni [32].

84. Mhux biss dan l-approċċ huwa kondiviż mill-Qorti tal-Ġustizzja fil-ġurisprudenza tagħha, li qatt ma eżaminat l-eżistenza ta' restrizzjonijiet nondiskriminatorji fuq il-libertà ta' stabbiliment fil-qasam tal-leġiżlazzjoni fiskali, imma l-istatut partikolari tal-leġiżlazzjoni fiskali fil-konfront tal-applikazzjoni tal-libertajiet fundamentali jsib sostenn ukoll fit-Trattati. Hekk, numru ta' dispożizzjonijiet tat-TFUE li jikkonċernaw il-leġiżlazzjoni tal-Unjoni jipprovdu eċċezzjonijiet formali iktar evidenti fil-qasam tal-leġiżlazzjoni fiskali [33] u jinsistu dwar is-sovranità rikonoxxuta lill-Istati Membri fil-qasam fiskali.

c) Konklużjoni provviżorja

85. Għandu għaldaqstant jiġi kkonstatat li, fid-dawl tal-elementi attwalment ipprovduti lill-Qorti tal-Ġustizzja, il-libertà ta' stabbiliment tal-kumpannija parent ta' Hervis ma kinitx affettwata minn restrizzjoni pprojbita minħabba l-ġbir tat-taxxa speċjali.

3. Il-libertà li jiġu pprovduti servizzi u l-moviment liberu tal-kapital

86. Billi, f'dan il-każ, huwa kkonċernat id-dritt ta' stabbiliment tal-kumpannija parent ta' Hervis, il-moviment liberu tal-kapital ma jistax jittieħed inkunsiderazzjoni [34], kif innotaw korrettement il-partijiet fil-proċedura. Barra minn hekk, irrispettivament min-natura kompetittiva bejn il-libertà li jiġu pprovduti servizzi u l-libertà ta' stabbiliment, hawnhekk ma narax kif u fejn tista' tkun ikkonċernata l-libertà li jiġu pprovduti servizzi, għaliex is-suġġett tal-attività ta' Hervis hija d-distribuzzjoni ta' prodotti.

4. Il-prinċipju ġenerali ta' nondiskriminazzjoni

87. Billi l-prinċipju ġenerali ta' nondiskriminazzjoni minħabba n-nazzjonalità jinsab ifformulat, fil-qasam tad-dritt ta' stabbiliment, fl-attwali Artikolu 49 TFUE [35], il-liġi speċjali għandha tipprevali u l-Artikolu 18 TFUE huwa inapplikabbli f'din il-kawża.

5. Il-legalità tat-taxxi fuq id-dħul mill-bejgħ fid-dawl tad-Direttiva tal-VAT

88. Fl-aħħar nett, ser neżamina r-rilevanza tal-Artikolu 401 tad-Direttiva tal-VAT sabiex nevalwa l-legalità ta' din it-taxxa speċjali fid-dawl tad-dritt tal-Unjoni.

89. Skont din id-dispożizzjoni, id-Direttiva tal-VAT ma tipprojbixxix li l-Istati Membri li jintroduċu taxxi li *ma għandhomx* in-natura ta' taxxi fuq id-dħul mill-bejgħ. *A contrario*, jirriżulta li huwa pprojbit li l-Istati Membri jipprovdu taxxi li għandhom tali natura [36].

32 — Ara għal iktar dettalji l-konklużjonijiet tiegħi tal-21 ta' Diċembru 2011, X (C-498/10).

33 — Ara, f'dak li jikkonċerna r-regoli tas-suq intern, l-Artikolu 114(2) u l-Artikolu 115; f'dak li jikkonċerna l-politika industrijali, it-tieni subparagrafu tal-Artikolu 173(3); f'dak li jikkonċerna l-politika dwar l-ambjent, l-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 192(2)(a), u f'dak li jikkonċerna l-politika dwar l-enerġija l-Artikolu 194(3) TFUE.

34 — Ara fuq dan is-suġġett, is-sentenza tat-13 ta' Novembru 2012, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-35/11, punti 91 u 94).

35 — Ara s-sentenza tat-8 ta' Marzu 2001, Metallgesellschaft *et* (C-397/98 u C-410/98, Ġabra p. I-1727, punt 39).

36 — Ara s-sentenzi tal-31 ta' Marzu 1992, Dansk Denkavit u Poulsen Trading (C-200/90, Ġabra p. I-2217, punt 10 u l-ġurisprudenza ċċitata), u tas-17 ta' Settembru 1997, UCAL (C-347/95, Ġabra p. I-4911, punt 32).

90. F'dan il-każ, il-kwistjoni tqum fil-prattika jekk it-taxxa speċjali Ungeriża, li hija kkalkolata abbażi tad-dħul mill-bejgħ, għandhiex in-natura ta' taxxa fuq id-dħul mill-bejgħ fis-sens tal-Artikolu 401 tad-Direttiva tal-VAT u bħala tali hija għalhekk ipprojbita mid-dritt tal-Unjoni. Fil-fatt, it-taxxa speċjali għandha bħala riżultat, minħabba l-progressività tar-rati tagħha, li tikkawża distorsjoni kunsiderevoli tal-kompetizzjoni bejn l-impriżi li għandhom dħul mill-bejgħ qawwi u dawk bi dħul mill-bejgħ baxx. Din id-distorsjoni tal-kompetizzjoni ma tikkostitwixxix madankollu, kif rajna, diskriminazzjoni b'effett transnazzjonali [37], għaliex dawn il-libertajiet fundamentali ma jipprekludux tali taxxa. Madankollu, l-atti leġiżlattivi tal-Unjoni intiżi sabiex jeliminaw tali distorsjoni tal-kompetizzjoni ma humiex iffurmati biss mid-dritt dwar l-għajnuna, imma wkoll — speċifikament fil-qasam tat-taxxi fuq id-dħul mill-bejgħ — mid-dispożizzjonijiet tas-sistema komuni tat-taxxa fuq il-valur miżjud.

91. Jiena konxju mill-fatt li l-qorti tar-rinviju ma għamlitx domanda dwar l-interpretazzjoni tal-Artikolu 401 tad-Direttiva tal-VAT, u li l-partijiet ma ħadux pożizzjoni dwar din il-kwistjoni quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja. Dan ma huwiex sorprendenti jekk jitqies li, skont il-ġurisprudenza stabbilita tal-Qorti tal-Ġustizzja, kull ksur tal-attwali Artikolu 401 tad-Direttiva tal-VAT għandu jiġi skartat jekk anki waħda mill-erba' kundizzjonijiet essenzjali tiegħu ma tkunx soddisfatta mit-taxxa nazzjonali [38]. L-erba' karatteristiċi essenzjali inkwistjoni huma l-applikazzjoni ġenerali, l-iffissar tal-ammont proporzjonatament għall-prezz, il-ġbir f'kull stadju tal-proċess tal-produzzjoni u tad-distribuzzjonii kif ukoll l-applikazzjoni ta' mekkaniżmu ta' tnaqqis tat-taxxa tal-input imħallsa, sabiex it-taxxa mħallsa f'kull stadju tikkonċerna biss il-valur miżjud u tinġabar mingħand il-konsumatur finali [39]. Issa huwa evidenti li t-taxxa speċjali Ungeriża la tippreżenta t-tielet karatteristika u lanqas ir-raba' waħda, għaliex tinġabar biss fl-istadju tal-bejgħ bl-imnut.

92. Madankollu sejjer nistudja r-rilevanza tal-Artikolu 401 tad-Direttiva tal-VAT għal din il-kawża għaliex konvint, minn naħa, li hemm bżonn li l-modalitajiet teoretiċi ta' applikazzjoni ta' din id-dispożizzjoni jiġu emendati sabiex jiġi żgurat li tkun effettiva (iktar 'il quddiem inċiż a). Min-naħa l-oħra, jekk il-Qorti tal-Ġustizzja eventwalment tibdel dawn il-modalitajiet, il-kompatibbiltà tat-taxxa speċjali Ungeriża mal-Artikolu 401 tad-Direttiva tal-VAT ma tkunx iktar evidenti (iktar 'il quddiem inċiżi b u c).

a) L-iskop tal-Artikolu 401 tad-Direttiva tal-VAT

93. Il-projbizzjoni li jinġabru taxxi li għandhom il-karatteristiċi ta' taxxi fuq id-dħul mill-bejgħ tista' tiġi spjegata bis-segwenti raġunijiet: is-sistema komuni tat-taxxa fuq il-valur miżjud tal-Unjoni hija intiża sabiex tissostitwixxi d-diversi taxxi fuq id-dħul mill-bejgħ li kienu fis-seħħ preċedentement fid-diversi Stati Membri [40]. Kif juru r-raba' u l-ħames premessa tad-Direttiva 67/227/KEE [41], qabel, fil-maġġoranza tal-Istati Membri, it-taxxi fuq id-dħul mill-bejgħ kienu jinġabru fil-forma ta' taxxi kumulattivi u mhux fil-forma ta' taxxa fuq il-valur miżjud. Is-sistema komuni tal-VAT għandha issa tissostitwixxi t-taxxi kollha fuq id-dħul mill-bejgħ fl-Unjoni b'forma partikolari ta' taxxa fuq id-dħul mill-bejgħ, jiġifieri l-VAT fis-seħħ.

37 — Ara iktar 'il fuq il-punti 48 *et seq.*

38 — Ara s-sentenzi tad-9 ta' Marzu 2000, EKW u Wein & Co (C-437/97, Ġabra p. I-1157, punt 23), tad-19 ta' Settembru 2002, Tulliasiamies u Siilin (C-101/00, Ġabra p. I-7487, punt 105), tat-3 ta' Ottubru 2006, Banca popolare di Cremona (C-475/03, Ġabra p. I-9373, punti 27 *et seq*), u tal-11 ta' Ottubru 2007, KÖGÁZ *et* (C-283/06 u C-312/06, Ġabra p. I-8463, punt 36); Ara wkoll is-sentenza iktar qadima tas-7 ta' Mejju 1992, Bozzi (C-347/90, Ġabra p. I-2947, punt 10).

39 — Sentenzi tat-8 ta' Ġunju 1999, Pelzl *et* (C-338/97, C-344/97 u C-390/97, Ġabra p. I-3319, punt 21) ; Banca popolare di Cremona (iċċitata iktar 'il fuq fin-nota ta' qiegħ il-paġna 38, punt 28), u KÖGÁZ *et* (iċċitata iktar 'il fuq fin-nota ta' qiegħ il-paġna 38, punt 37).

40 — Ara s-sentenzi Banca popolare di Cremona (iċċitata iktar 'il fuq fin-nota ta' qiegħ il-paġna 38, punt 23) u KÖGÁZ *et* (iċċitata iktar 'il fuq fin-nota ta' qiegħ il-paġna 38, punt 31).

41 — L-Ewwel Direttiva tal-Kunsill 67/227/KEE, tal-11 ta' April 1967, fuq l-armonizzazzjoni tal-leġiżlazzjoni tal-Istati Membri dwar it-taxxa fuq il-bejgħ (ĠU Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kap. 9, Vol. 1, p. 3).

94. Isegwi li s-sistema komuni tal-VAT ma tarmonizzax il-qasam tat-taxxi fuq il-valur miżjud imma dak iktar vast tat-taxxi fuq id-dħul mill-bejgħ, billi timponi forma partikolari ta' taxxa fuq id-dħul mill-bejgħ — il-VAT attwali — b'mod obbligatorju. Naturalment ikun kuntrarju għal din l-armonizzazzjoni li l-Istati Membri jżommu taxxi oħra fuq id-dħul mill-bejgħ, b'mod parallel mas-sistema komuni tal-VAT.

95. F'dawn iċ-ċirkustanzi, diġà jista' jiġi kkonstatat li l-approċċ attwali tal-ġurisprudenza, jiġifieri li taxxa nazzjonali taqa' taħt il-kappa tal-projbizzjoni ta' introduzzjoni ta' *taxxi fuq id-dħul mill-bejgħ* stabbilita bl-Artikolu 401 tad-Direttiva tal-VAT biss jekk din it-taxxa tippreżenta l-karatteristiċi essenzjali tal-VAT[42], huwa wisq restrittiv. L-Avukat Ġenerali Léger diġà enfasizza li dan l-approċċ tal-Qorti tal-Ġustizzja paradossalment jippermetti li l-Istati Membri jintroduċu mill-ġdid sistema kumulattiva f'diversi stadji filwaqt li s-sistema komuni ta' VAT hija intiża preċiżament sabiex telimina din it-taxxa[43]. Fil-fatt, sistema kumulattiva f'diversi stadji ma tippreżentax il-karatteristiċi essenzjali ta' taxxa fuq il-valur miżjud għaliex hija ma tipprovdix għat-tnaqqis tat-taxxa tal-input imħallsa.

96. Ma' dan jiżdied il-fatt li, skont il-ġurisprudenza stabbilita tal-Qorti tal-Ġustizzja, taxxa nazzjonali għandha n-natura ta' taxxa fuq id-dħul mill-bejgħ fis-sens tal-Artikolu 401 tad-Direttiva tal-VAT, u għaldaqstant hija pprojbita mid-dritt tal-Unjoni, biss jekk tikkomprometti l-funzjonament tas-sistema komuni tal-VAT[44]. Issa dan il-funzjonament jissupponi li forma speċifika ta' taxxa fuq id-dħul mill-bejgħ — jiġifierii l-VAT attwali — tiggarantixxi kundizzjonijiet ta' kompetizzjoni identiċi fl-Istati Membri kollha. Kif jirriżulta mir-raba' premessa tad-Direttiva tal-VAT, l-għan imfittex bl-introduzzjoni tas-sistema komuni tal-VAT huwa li fl-Istati Membri jiġu applikati leġiżlazzjonijiet dwar it-taxxa fuq id-dħul mill-bejgħ li ma jikkawżawx distorsjoni tal-kundizzjonijiet ta' kompetizzjoni u ma jfixklux il-moviment liberu tal-merkanzija u tas-servizzi. Dan jimplika li sa fejn possibbli jiġu eliminati l-fatturi li jistgħu jikkawżaw distorsjoni tal-kundizzjonijiet ta' kompetizzjoni, kemm fil-livell nazzjonali kif ukoll fil-livell tal-Unjoni.

97. Loġikament, il-Qorti tal-Ġustizzja nnifisha rrikjediet fl-aħħar sentenzi tagħha f'dan il-qasam li, għal kull paragun tal-karatteristiċi ta' taxxa nazzjonali ma' dawk tal-VAT, tkun irriżervata attenzjoni partikolari għar-rekwiżit li tkun dejjem iggarantita n-newtralità tas-sistema komuni tal-VAT[45]. Madankollu jibqa' mhux spjegat għaliex hija biss taxxa li għandha l-karatteristiċi essenzjali tal-VAT li tista' tikkomprometti l-funzjonament tas-sistema komuni tal-VAT billi tikkawża distorsjoni tal-kundizzjonijiet tal-kompetizzjoni. Kif diġà osserva korrettement l-Avukat Ġenerali Stix-Hackl, l-iktar li tista' tinterferixxi mas-sistema komuni tal-VAT, hija taxxa li, mhux biss tippreżenta xi karatteristiċi essenzjali tal-VAT, imma tippreżenta wkoll karatteristiċi li jikkonfliġġu magħha[46].

98. Fl-ewwel lok jimmilita kontra l-approċċ ristrettiv tal-Qorti tal-Ġustizzja t-test tal-Artikolu 401 tad-Direttiva tal-VAT li ma jsemmix in-natura ta' taxxa fuq il-valur miżjud, imma ta' taxxa fuq id-dħul mill-bejgħ, li hija differenti. Imma fuq kollox, l-interpretazzjoni ristrettiva ta' din id-dispożizzjoni ċċaħħadha mill-effettività tagħha għaliex tawtorizza l-introduzzjoni ta' taxxi nazzjonali fuq id-dħul mill-bejgħ li — l-istess bħal taxxa fuq id-dħul mill-bejgħ kumulattiva f'diversi stadji — tikkomprometti l-funzjonament tas-sistema komuni tal-VAT billi tikkawża distorsjoni tal-kundizzjonjiet tal-kompetizzjoni.

42 — Ara s-sentenza KÖGÁZ *et* (iċċitata iktar 'il fuq fin-nota ta' qiegħ il-paġna 38, punt 36 u l-ġurisprudenza ċċitata).

43 — Ara l-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Léger tat-13 ta' Marzu 1997, Solisnor-Estaleiros Navais (C-130/96, Ġabra p. I-5053, punt 42).

44 — Ara s-sentenzi Banca popolare di Cremona (iċċitata iktar 'il fuq fin-nota ta' qiegħ il-paġna 38, punti 23 sa 25), u KÖGÁZ *et* (iċċitata iktar 'il fuq fin-nota ta' qiegħ il-paġna 38, punti 31 u 34); ara wkoll is-sentenza iktar qadima tas-27 ta' Novembru 1985, Rousseau Wilmot (295/84, Ġabra p. 3764, punt 16).

45 — Sentenzi Banca popolare di Cremona (iċċitata iktar 'il fuq fin-nota ta' qiegħ il-paġna 38, punt 29), u KÖGÁZ *et* (iċċitata iktar 'il fuq fin-nota ta' qiegħ il-paġna 38, punti 38).

46 — Konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Stix-Hackl tal-14 ta' Marzu 2006, Banca popolare di Cremona (C-475/03, Ġabra p. I-9373, punt 36).

99. Fil-ġurisprudenza jeżisti element favur interpretazzjoni iktar wiesgħa tal-Artikolu 401 tad-Direttiva tal-VAT billi, b'mod jew ieħor, din dejjem naqset milli tieħu pożizzjoni dwar il-kwistjoni ta' jekk taxxi oħra barra dawk li jippreżentaw il-karatteristiċi essenzjali tal-VAT jistgħux ikunu pprojbiti fid-dawl tad-dritt tal-Unjoni. Fil-fatt, il-pożizzjoni tal-Qorti tal-Ġustizzja tista' dejjem tiftiehem fis-sens li, *tal-inqas* taxxa li tippreżenta l-karatteristiċi essenzjali tal-VAT hija inkompatibbli mal-Artikolu 401 attwali tad-Direttiva tal-VAT [47]. Għalhekk, ma jistax jiġi eskluż li taxxi oħra jistgħu, huma wkoll, ikunu inkompatibbli ma' din id-dispożizzjoni [48].

100. Sabiex nikkonkludi, jidhirli li huwa ċar li l-projbizzjoni ta' taxxa stabbilita bl-Artikolu 401 tad-Direttiva tal-VAT tissupponi li t-taxxa nazzjonali tippreżenta l-karatteristiċi ta' taxxa fuq id-dħul mill-bejgħ u mhux ta' taxxa fuq il-valur miżjud. Barra minn hekk, din id-dispożizzjoni tipprojbixxi biss, minħabba l-iskop tagħha u skont il-ġurisprudenza eżistenti, it-taxxi li jikkompromettu l-funzjonament tas-sistema komuni tal-VAT billi jikkawżaw distorsjoni tal-kundizzjonijiet tal-kompetizzjoni fil-livell nazzjonali jew fil-livell tal-Unjoni.

101. Sejjer issa neżamina fil-qosor x'konsegwenzi jista' jkun hemm għal approċċ immodifikat b'dan il-mod tal-ġurisprudenza f'din il-kawża.

b) Il-karatteristiċi essenzjali ta' taxxa fuq id-dħul mill-bejgħ

102. Jeħtieġ li l-ewwel nett jiġi eżaminat jekk it-taxxa speċjali Ungeriża tippreżentax il-karatteristiċi essenzjali ta' taxxa fuq id-dħul mill-bejgħ fis-sens tal-Artikolu 401 tad-Direttiva tal-VAT.

103. Sabiex jiġu ddefiniti l-karatteristiċi essenzjali ta' taxxa fuq id-dħul mill-bejgħ, il-punt tat-tluq għandu jkun il-karatteristiċi essenzjali ta' taxxa fuq il-valur miżjud kif jirriżultaw mill-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja. Fil-fatt, dawn għandhom jinkludu l-karatteristiċi proprji tal-kunċett iktar ġenerali tat-taxxa fuq id-dħul mill-bejgħ, li magħhom jiżdiedu dawk partikolari tal-VAT.

i) Il-mekkaniżu tat-tnaqqis taxxa tal-input imħallsa u l-effetti

104. Għandu jiġi kkonstatat, bi qbil mal-Avukati Ġenerali Mischo u Stix-Hackl, li l-eżistenza ta' dritt għal tnaqqis ma tistax tkun waħda mill-karatteristiċi essenzjali ta' taxxa fuq id-dħul mill-bejgħ [49]. Din il-karatteristika tipprekludi preċiżament li l-Istati Membri jiġu pprojbiti milli jintroduċu mill-ġdid sistema kumulattiva f'diversi stadji, li s-sistema komuni tal-VAT korrettement riedet telimina.

105. Bl-istess mod, l-effett tal-ġbir tat-taxxa fuq il-konsumatur finali, rikjest mill-Qorti tal-Ġustizzja [50], li huwa dejjem ippreżentat bħala l-konsegwenza tad-dritt għat-tnaqqis [51], ma huwiex kundizzjoni tal-għarfien tan-natura ta' taxxa fuq id-dħul mill-bejgħ fis-sens tal-Artikolu 401 tad-Direttiva tal-VAT. Fil-fatt, f'sistema kumulattiva f'diversi stadji, ma huwiex ċert li t-taxxa ser tingħadda fuq l-istadju segwenti għaliex il-kundizzjonijiet tal-kompetizzjoni prevalenti ma humiex ugwali. Il-fatt li jiġi rikjest li

47 — Ara f'dan is-sens is-sentenzi Dansk Denkavit u Poulsen Trading (iċċitata iktar 'il fuq fin-nota ta' qiegħ il-paġna 36, punt 11); tas-26 ta' Ġunju 1997, Careda *et* (C-370/95 sa C-372/95, Ġabra p. I-3721, punt 14); tad-19 ta' Frar 1998, SPAR (C-318/96, Ġabra p. I-785, punt 22); Pelzl *et* (iċċitata iktar 'il fuq fin-nota ta' qiegħ il-paġna 40, punt 20), u KÖGÁZ *et* (iċċitata iktar 'il fuq fin-nota ta' qiegħ il-paġna 38, punti 34 *et seq*).

48 — Ara f'dan is-sens is-sentenza tat-13 ta' Lulju 1989, Wisselink *et* (93/88 u 94/88, Ġabra p. 2671, punt 11) f'dak li jikkonċerna sistema kumulattiva f'diversi stadji, kif ukoll il-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Alber tat-18 ta' Marzu 1999, Pelzl *et* (C-338/97, C-344/97 u C-390/97, Ġabra p. I-3319, punt 85).

49 — Konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Mischo tas-27 ta' April 1989, Wisselink en Co. BV *et* (93/88 u 94/88, Ġabra p. 2671, punt 50), u konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Stix-Hackl, Banca popolare di Cremona (iċċitati iktar 'il fuq fin-nota ta' qiegħ il-paġna 46, punt 110).

50 — Ara s-sentenzi Careda *et* (iċċitata iktar 'il fuq fin-nota ta' qiegħ il-paġna 47, punti 14 *et seq*) u KÖGÁZ *et* (iċċitata iktar 'il fuq fin-nota ta' qiegħ il-paġna 38, punti 50 u 57).

51 — Sentenzi Pelzl *et* (iċċitata iktar 'il fuq fin-nota ta' qiegħ il-paġna 39, punt 21), Banca popolare di Cremona (iċċitata iktar 'il fuq fin-nota ta' qiegħ il-paġna 38, punt 28), u KÖGÁZ *et* (iċċitata –iktar 'il fuq fin-nota ta' qiegħ il-paġna 38, punt 37).

t-taxxa tingħadda fuq l-istadju segwenti jkollu, barra minn hekk, preċiżament l-effett li t-taxxi li jikkawżaw distorsjoni partikolari tal-kompetizzjoni u li għalhekk ma jistgħux jingħaddew fuq l-istadju segwenti, minħabba l-kundizzjonijiet ta' kompetizzjoni differenti ħafna li fihom jinsabu l-persuni taxxabbli, ma jaqgħux taħt il-projbizzjoni tal-Artikolu 401 tad-Direttiva tal-VAT.

ii) Il-ġbir f'kull stadju tal-proċess ta' produzzjoni u ta' distribuzzjoni

106. Il-karatteristika li tikkonsisti fil-ġbir f'kull stadju tal-proċess ta' produzzjoni u ta' distribuzzjoni lanqas ma tikkostitwixxi karatteristika essenzjali tat-taxxi fuq id-dħul mill-bejgħ[52].

107. Mhux biss il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet hekk fil-ġurisprudenza preċedenti tagħha[53], imma s-sistemi b'fażi unika huma wkoll alternattiva għas-sistema tal-VAT fis-seħħ għaliex bħala prinċipju jwasslu għall-istess riżultat fuq il-livell fiskali, minħabba l-applikazzjoni tagħhom għal dħul mill-bejgħ magħmul mingħand il-konsumatur finali.

iii) L-iffissar tal-ammont proporzjonatament għall-prezz

108. L-iffissar tal-ammont proporzjonatament għall-prezz huwa fil-verità l-iktar element karatteristiku tat-taxxi fuq id-dħul mill-bejgħ. Huwa biss meta t-taxxa għandha valur taxxabbli kkalkolata fuq id-dħul mill-bejgħ innifsu li nistgħu nitħaddtu dwar taxxa fuq id-dħul mill-bejgħ.

109. Huwa irrilevanti li l-kalkolu jieħu bħala bażi dħul mill-bejgħ uniku jew il-kumulu ta' diversi dħul mill-bejgħ fuq perijodu partikolari, bħalma kif fil-fatt tagħmel din it-taxxa speċjali Ungeriża. Fil-fatt, anki taxxa kkalkolata fuq id-dħul mill-bejgħ globali ta' sena tħalli l-effett tagħha fuq kull element distint tad-dħul mill-bejgħ[54].

110. Ċertament, il-Qorti tal-Ġustizzja skartat parzjalment, fil-kawżi l-iktar antiki, l-applikabbiltà tal-projbizzjoni speċifika ta' taxxa li, bħal din it-taxxa speċjali, taffettwa kategoriji determinati ta' impriżi biss fuq il-bażi tad-dħul mill-bejgħ tagħhom tas-sena kollha[55]. Madankollu tali konklużjoni setgħet ukoll ġiet indotta mill-idea żbaljata, li nsibuha xi kultant fil-ġurisprudenza, li l-VAT tingabar fuq il-valur miżjud miksub fuq kull tranżazzjoni[56]. Issa dan ma huwiex il-każ mil-perspettiva tat-teknika fiskali għaliex, skont l-Artikolu 73 tad-Direttiva tal-VAT, il-valur taxxabbli huwa kompost minn dak kollu li jikkostitwixxi l-korrispettiv miksub.

111. Għaldaqstant, it-taxxa speċjali Ungeriża tissodisfa r-rekwiżit li jikkonsisti fl-iffissar tal-ammont proporzjonatament għall-prezz.

iv) L-applikazzjoni ġeneralizzata

112. Fl-aħħar nett, anki l-applikazzjoni ġeneralizzata hija waħda mill-karatteristiċi essenzjali ta' taxxa fuq id-dħul mill-bejgħ fis-sens tal-Artikolu 401 tad-Direttiva tal-VAT.

52 — Konklużjonijiet Wisselink *et* (iċċitati iktar 'il fuq fin-nota ta' qiegħ il-paġna 49, punt 50).

53 — Ara s-sentenza Wisselink *et* (iċċitati iktar 'il fuq fin-nota ta' qiegħ il-paġna 48, punti 11 *et seq*).

54 — Konklużjoniniet Pelzl *et* (iċċitati iktar 'il fuq fin-nota ta' qiegħ il-paġna 48, punti 44 u 57) ; ara wkoll il-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Jacobs tas-17 ta' Marzu 2005, Banca popolare di Cremona (C-475/03, Ġabra p. I-9373, punti 46 *et seq*), u l-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Stix-Hackl, Banca popolare di Cremona (iċċitati iktar 'il fuq fin-nota ta' qiegħ il-paġna 46, punt 79).

55 — Ara s-sentenzi Rousseau Wilmot (iċċitata iktar 'il fuq fin-nota ta' qiegħ il-paġna 44, punt 16), u Pelzl *et* (iċċitata iktar ' il fuq fin-nota ta' qiegħ il-paġna 39, punt 25); għal soluzzjoni differenti ara madankollu s-sentenza Dansk Denkavit u Poulsen Trading (iċċitata iktar 'il fuq fin-nota ta' qiegħ il-paġna 36).

56 — Sentenzi tad-19 ta' Marzu 1991, Giant (C-109/90, Ġabra p. I-1385, punt 14), tas-16 ta' Diċembru 1992, Beaulande (C-208/91, Ġabra p. I-6709, punt 18).

113. Dan jirriżulta direttament mill-interpretazzjoni tal-Artikolu 401 tad-Direttiva tal-VAT. Fil-fatt, din id-dispożizzjoni tiċċita bħala eżempji taxxi li ma għandhomx in-natura ta' taxxa fuq id-dħul mill-bejgħ, tipi partikolari ta' taxxi bħalma huma t-taxxi li huma kkonċentrati fuq servizzi b'kontenut partikolari bħal assigurazzjonijiet, tranżazzjonijiet ta' art jew logħob u mħatri. Tali taxxi speċjali fuq id-dħul mill-bejgħ jibqgħu għaldaqstant ammessi, inkluż wara l-introduzzjoni tas-sistema komuni tal-VAT. Huma pprojbiti biss it-taxxi ġenerali fuq id-dħul mill-bejgħ. Barra minn hekk dawn biss għandhom portata u effett li jista' jikkompromettі l-funzjonament tas-sistema komuni tal-VAT.

114. Sal-lum, il-Qorti tal-Ġustizzja kkunsidrat bħala taxxi ġenerali fuq id-dħul mill-bejgħ biss dawk li jaffettwaw it-tranżazzjonijiet ekonomiċi kollha fi Stat Membru [57].

115. Madankollu għandu jiġi nnutat li anki l-VAT attwalment fis-seħħ ma tolqotx id-dħul mill-bejgħ kollu. Għalhekk, l-Artikoli 132 u 135 tad-Direttiva tal-VAT jipprovdu għal numru kbir ta' eżenzjonijiet għal servizzi partikolari, jew għal oqsma sħaħ. Minħabba f'hekk, l-applikazzjoni ġeneralizzata ta' taxxa ma tistax tirrikjedi li fil-verità jkunu ntaxxati t-tranżazzjonijiet kollha. Interpretazzjoni bħal din tkun iċċaħħad il-projbizzjoni prevista fl-Artikolu 401 tad-Direttiva tal-VAT minn kull portata effettiva [58].

116. B'mod partikolari, fil-preżenza ta' taxxa bħal dik inkwistjoni f'dan il-każ, li titħallas fuq l-aħħar stadju tal-kummerċjalizzazjoni, ma jistax ikun rikjest li din tolqot id-dħul mill-bejgħ kollu ta' kull natura. Mill-perspettiva tal-applikazzjoni ġeneralizzata tat-taxxa fuq id-dħul mill-bejgħ, fir-rigward ta' tali taxxa tqum biss il-kwistjoni ta' jekk għandhiex karattru ġenerali fir-rigward tal-dħul mill-bejgħ magħmul mingħand il-konsumaturi finali.

117. Irrispettivament mill-kwistjoni dwar minn meta jista' jiġi kkunsidrat li hemm applikazzjoni ġeneralizzata [59], f'dan il-każ id-dettalji neċessarji dwar il-kamp ta' applikazzjoni tat-taxxa ma humiex ipprovduti. Il-qorti nazzjonali tindika biss li t-taxxa speċjali taffettwa l-attivitajiet tal-bejgħ bl-imnut f'ċerti setturi deskritti permezz tan-numri tan-Nomenklatura Magħquda tal-attivitajiet ekonomiċi applikabbli fl-Ungerija. Madankollu dan ma jippermettix li ssir magħrufa l-portata tat-taxxa fuq id-dħul mill-bejgħ magħmul mingħand il-konsumaturi finali.

118. Għaldaqstant, fuq il-bażi tal-informazzjoni pprovduta, ma huwiex possibbli li jiġi ddeterminat jekk taxxa bħalma hija t-taxxa speċjali Ungeriża tirrappreżentax jew le taxxa ġenerali fuq id-dħul mill-bejgħ fis-sens tal-Artikolu 401 tad-Direttiva tal-VAT.

c) Id-distorsjoni tal-kundizzjonijiet tal-kompetizzjoni

119. Barra minn hekk, jekk jiġi kkonstatat li t-taxxa speċjali Ungeriża tikkostitwixxi taxxa ġenerali fuq id-dħul mill-bejgħ fis-sens tal-Artikolu 401 tad-Direttiva tal-VAT, projbizzjoni mid-dritt tal-Unjoni tissupponi li din it-taxxa tikkompromettі l-funzjonament tas-sistema komuni tal-VAT billi tikkawża distorsjoni tal-kundizzjonijiet tal-kompetizzjoni fil-livell nazzjonali jew fil-livell tal-Unjoni.

57 — Sentenzi Beaulande (iċċitata iktar 'il fuq fin-nota ta' qiegħ il-paġna 56, punt 16); tas-17 ta' Settembru 1997, Solisnor-Estaleiros Navais (C-130/96, Ġabra p. I-5053, punt 17), kif ukoll Tulliasiamies u Siilin (iċċitata iktar 'il fuq fin-nota ta' qiegħ il-paġna 38, punt 101); ara wkoll is-sentenza EKW u Wein & Co. (iċċitata iktar ' il fuq fin-nota ta' qiegħ il-paġna 38, punt 24).

58 — Ara f'dan is-sens il-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Saggio tal-1 ta' Lulju 1999, EKW u Wein & Co. (C-437/97, Ġabra p. I-1157, punt 21).

59 — Ara fir-rigward id-diversi elementi ta' soluzzjoni proposti fil-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Jacobs tad-19 ta' Marzu 1992, Bozzi (C-347/90, Ġabra p. I-2947, punt 14), u fil-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Alber tal-20 ta' Novembru 1997, SPAR (C-318/96, Ġabra p. I-785, punt 33).

120. Dan għandu jkun il-każ tat-taxxa speċjali Ungeriża. Fil-fatt, il-bejgħ tal-istess prodotti huwa suġġett, finalment, minħabba l-progressività tar-rati, għal taxxa f'livell differenti skont il-persuna taxxabbli. Madankollu dan ma jgħoddx għal dak li huwa l-ġbir retroattiv tat-taxxa speċjali li, minħabba n-natura mhux magħrufa tagħha fil-mument meta sar id-dħul mill-bejgħ, ma setgħetx tikkawża distorsjoni tal-kompetizzjoni.

121. Barra minn hekk, minħabba l-modalitajiet partikolari tal-ġbir tat-taxxa speċjali, it-tul tal-proċessi ta' produzzjoni u ta' distribuzzjoni għandu effett fuq l-applikazzjoni tat-taxxa, kuntrarjament għall-prinċipju bażiku stabbilit fl-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 1(2) tad-Direttiva tal-VAT. Fil-fatt, jekk grossista jbigħ lil persuni li jbigħu bl-imnut, l-ebda persuna ma hija suġġetta għat-taxxa speċjali bi skala progressiva. Għall-kuntrarju, jekk il-proċess ta' distribuzzjoni jitnaqqas bi stadju, billi l-istess grossista jaġixxi din id-darba bħala distributur ewlieni bl-imnut, imbagħad hija dovuta t-taxxa fuq il-bażi ta' skala progressiva. It-trattament differenti applikat lis-sistemi ta' fergħat u ta' franchises huwa r-riżultat ta' din l-istruttura tat-taxxa speċjali, li hija inkonsistenti mas-sistema komuni tal-VAT [60].

122. Għalhekk, bħala prinċipju, it-taxxa speċjali Ungeriża tikkompromettí l-funzjonament tas-sistema komuni tal-VAT minħabba l-progressività tagħha, billi tikkawża distorsjoni tal-kundizzjonijiet tal-kompetizzjoni fil-livell nazzjonali. Kuntrarjament għal dak li jseħħ fil-qasam tal-libertajiet fundamentali, hawnhekk ma hijiex rikjesta distorsjoni tal-kompetizzjoni transnazzjonali.

### d) Konklużjoni provviżorja

123. Minħabba n-natura insuffiċjenti tal-elementi pprovduti fit-talba għal deċiżjoni preliminari f'dak li jikkonċerna n-natura ġenerali tat-taxxa speċjali, u fid-dawl tal-fatt li jidher li sa issa l-interpretazzjoni tal-Artikolu 401 tad-Direttiva tal-VAT ma kellha l-ebda rwol fil-proċedura fil-kawża prinċipali, nissuġġerixxi li l-Qorti tal-Ġustizzja ma terġax tiftaħ il-proċedura orali sabiex tippermetti li l-partijiet jieħdu pożizzjoni f'dan ir-rigward.

124. Jidhirli li jkun iktar opportun, f'din il-kawża, li jiġu deċiżi biss id-domandi li saru mill-qorti nazzjonali, li jikkonċernaw id-dritt primarju tal-Unjoni, u li barra minn hekk jingħataw indikazzjonijiet lill-qorti nazzjonali dwar l-opportunità li tieħu debitament inkunsiderazzjoni l-Artikolu 401 tad-Direttiva tal-VAT. Jekk il-qorti tar-rinviju jkollha tqis li, fid-dawl tal-ġurisprudenza attwali tal-Qorti tal-Ġustizzja u tal-kunsiderazzjonijiet żviluppati hawnhekk, ma jistax jiġi eskluż li t-taxxa speċjali Ungeriża tikser l-Artikolu 401 tad-Direttiva tal-VAT, hija għandha mill-ġdid tieħu t-triq tat-talba għal deċiżjoni preliminari.

## 6. Konklużjoni

125. Għaldaqstant, ir-risposta li għandha tingħata għad-domanda preliminari għandha tkun fis-sens li l-Artikolu 49 TFUE moqri flimkien mal-Artikolu 54 TFUE, applikabbli f'dan il-każ, ma jipprekludix il-ġbir tat-taxxa speċjali Ungeriża, kif deskritta mill-qorti tar-rinviju. Il-qorti tar-rinviju ser ikollha madankollu tivverifika jekk it-taxxa speċjali Ungeriża hijiex kompatibbli mal-Artikolu 401 tad-Direttiva tal-VAT.

60 — Ara iktar 'il fuq il-punti 72 *et seq.*

## V – Konklużjoni

126. Għaldaqstant nissuġġerixxi li l-Qorti tal-Ġustizzja tirrispondi d-domanda magħmula minn Székesfehérvári Törvényzsék bil-mod li ġej:

L-Artikolu 49 TFUE, moqri flimkien mal-Artikolu 54 TFUE, applikabbli għall-kawża prinċipali, ma jipprekludix il-ġbir ta' taxxa bħal dik deskritta mill-qorti tar-rinviju. Il-qorti tar-rinviju ser ikollha madankollu tivverifika jekk tali taxxa hijiex kompatibbli mal-Artikolu 401 tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE, tat-28 ta' Novembru 2006, dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud.