Ġabra tal-ġurisprudenza

KONKLUŻJONIJIET TAL-AVUKAT ĠENERALI
KOKOTT
ippreżentati fit-8 ta’ Settembru 2016[1]

Kawża C-390/15

Rzecznik Praw Obywatelskich (RPO)

[talba għal deċiżjoni preliminari mressqa mit-Trybunał Konstytucyjny (qorti kostituzzjonali, il-Polonja)]

“Leġiżlazzjoni fiskali — Taxxa fuq il-valur miżjud — Rata tat-taxxa mnaqqsa għall-provvista ta’ kotba, gazzetti u rivisti — Validità tal-punt 6 tal-Anness III tad-Direttiva 2006/112/KE fil-verżjoni tad-Direttiva 2009/47/KE — Artikolu 113 TFUE — Involviment tal-Parlament Ewropew — Prinċipju ta’ ugwaljanza fit-trattament — Trattament differenti ta’ pubblikazzjonijiet fuq il-karta u mezzi fiżiċi oħrajn meta mqabbla ma’ pubblikazzjonijiet trażmessi elettronikament”

I – Introduzzjoni

1. Ir-regoli prevalenti tal-Unjoni Ewropea dwar il-VAT jippermettu lill-Istati Membri jagħtu trattament fiskali favorevoli għall-bejgħ ta’ kotba kif ukoll ta’ gazzetti u rivisti. Madankollu, dan japplika mingħajr restrizzjonijiet biss għall-ħarġiet stampati. Għall-bejgħ tagħhom l-Istati Membri jistgħu jipprevedu rata tat-taxxa mnaqqsa tal-VAT, xi ħaġa li l-ħarġiet diġitali ġeneralment ma jibbenefikawx minnha.

2. Bit-talba għal deċiżjoni preliminari preżenti, it-Trybunał Konstytucyjny (qorti kostituzzjonali, il-Polonja) tqajjem dubju dwar il-validità tar-rata mnaqqsa tal-VAT għal kotba u pubblikazzjonijiet oħrajn, kif tinsab irregolata bid-dritt tal-Unjoni. Fuq quddiem tal-eżami min-naħa tal-Qorti tal-Ġustizzja ser ikunu d-domandi dwar liema rabtiet il-prinċipju ta’ ugwaljanza fit-trattament jimponi fuq il-leġiżlatur tal-Unjoni fil-kuntest tar-regoli dwar il-VAT u kemm osserva dawn ir-rekwiżiti fil-każ tar-rati tat-taxxa mnaqqsa għal kotba, gazzetti u rivisti.

II – Il-kuntest ġuridiku

3. L-Artikolu 93 KE[2] (issa l-Artikolu 113 TFUE) kien jirregola l-kompetenza leġiżlattiva tal-Komunità kif ġej:

“Il-Kunsill, li jaġixxi unanimament fuq proposta tal-Kummissjoni u wara li jikkonsulta mal-Parlament Ewropew u l-Kumitat Ekonomiku u Soċjali, għandu jadotta disposizzjonijiet għall-armonizzazzjoni ta’ leġislazzjoni li tittratta dwar taxxi fuq it-turnover, dazji tas-sisa u forom oħra ta’ tassazzjoni indiretta daqs kemm din l-armonizzazzjoni tkun neċessarja biex tiżgura l-istabbiliment u l-operazzjoni tas-suq intern fiż-żmien stipulat fl-Artikolu 14.”

1 — Lingwa oriġinali: il-Ġermaniż.

2 — Trattat li jistabbilixxi l-Komunità Ewropea, fil-verżjoni tat-Trattat ta’ Amsterdam (ĠU 1997, C 340, p. 173).

4. Abbażi ta' dan kienet adottata d-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE, tat-28 ta' Novembru 2006, dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud [3] (iktar 'il quddiem id-"Direttiva tal-VAT").

5. Skont l-Artikolu 2(1)(a) tad-Direttiva tal-VAT, "il-provvista ta' merkanzija magħmula bi ħlas fit-territorju ta' Stat Membru minn persuna taxxabbli li taġixxi bħala tali" hija suġġetta għall-VAT. L-istess japplika għall-"provvista ta' servizzi" skont l-Artikolu 2(1)(ċ) tal-istess direttiva.

6. Fuq ir-rata tal-VAT, l-Artikolu 96 tad-Direttiva tal-VAT jipprevedi li l-Istati Membri għandhom japplikaw "rata standard" li ma tistax tkun iktar baxxa minn ċertu livell minimu li jistabbilixxih l-Artikolu 97. B'mod supplimentari, l-Artikolu 98 tad-Direttiva tal-VAT, fil-verżjoni tad-Direttiva 2008/8/KE [4], jistabbilixxi:

"1. L-Istati Membri jistgħu japplikaw jew rata mnaqqsa waħda jew żewġ rati mnaqqsa.

2. Ir-rati mnaqqsa għandhom japplikaw biss għall-provvisti ta' merkanzija jew servizzi fil-kategoriji stabbiliti fl-Anness III.

Ir-rati mnaqqsa m'għandhomx japplikaw għas-servizzi fornuti b'mezzi elettroniċi.

3. […]"

7. L-Anness III tad-Direttiva tal-VAT, li għalih jirreferi l-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 98(2), jinkludi l-"Lista ta' provvisti ta' merkanzija u servizzi li għalihom jistgħu japplikaw ir-rati mnaqqsa msemmija fl-Artikolu 98". Fil-verżjoni tad-Direttiva 2009/47/KE [5], li hija rilevanti għall-kawża prinċipali, il-punt 6 ta' dan l-anness jaqra kif ġej:

"(6) il-provvista, inkluż b'self mil-libreriji, ta' kotba dwar il-mezzi fiżiċi kollha ta' appoġġ (inklużi opuskoli, fuljetti u oġġetti simili stampati, kotba għat-tfal bl-istampi, tat-tpinġija jew tat-tpinġija bil-kulur, mużika stampata jew f'forma ta' manuskritt, mapep u mapep idrografiċi jew mapep simili), gazzetti u rivisti, li m'humiex materjal iddedikat kollu kemm hu jew b'mod sostanzjali għar-reklamar;"

8. Qabel ma saret l-emenda permezz tad-Direttiva 2009/47, it-test ta' din id-dispożizzjoni kien jaqra hekk:

"(6) il-provvista, inkluż b'self mil-libreriji, ta' kotba (inklużi opuskoli, fuljetti u oġġetti simili stampati, kotba għat-tfal bl-istampi, tat-tpinġija jew tat-tpinġija bil-kulur, mużika stampata jew f'forma ta' manuskritt, mapep u mapep idrografiċi jew mapep simili), gazzetti u rivisti, li mhumiex materjal iddedikat kollu kemm hu jew b'mod sostanzjali għar-reklamar;"

9. Fil-proposta tal-Kummissjoni, li għaliha tmur lura d-Direttiva 2009/47, kienet għadha prevista l-verżjoni li ġejja tad-dispożizzjoni [6]:

"(6) forniment, inkluż b'self minn libreriji, ta' kotba (inklużi brochures, leaflets and materjal stampat ieħor, kotba tat-tfal, ta' l-istampi, tat-tpinġija jew tal-kulur, mużika stampata jew f'forma ta' manuskritt, mapep u ċarts idrografiċi jew ċarts simili, kif ukoll audio books CD, CD-ROMs jew

3 — ĠU 2006, L 347, p. 1.

4 — Ara l-Artikolu 2(2) tad-Direttiva tal-Kunsill 2008/8/KE, tat-12 ta' Frar 2008, li temenda d-Direttiva 2006/112/KE fir-rigward tal-post tal-forniment ta' servizzi (ĠU 2008, L 44, p. 11).

5 — Ara l-Artikolu 1(13) moqri flimkien mal-punt 1 tal-Anness tad-Direttiva tal-Kunsill 2009/47/KE, tal-5 ta' Mejju 2009, li temenda d-Direttiva 2006/112/KE dwar rati mnaqqsa tat-taxxa fuq il-valur miżjud (ĠU 2009, L 116, p. 18).

6 — Ara l-paġna 15 taħt il-punt 3 tal-proposta tal-Kummissjoni, tas-7 ta' Lulju 2008, ta' direttiva tal-Kunsill li temenda d-Direttiva 2006/112/KE f'dak li jirrigwarda r-rata mnaqqsa tat-taxxa fuq il-valur miżjud [COM(2008) 428 finali].

kull bażi fiżika simili li b'mod predominanti tirriproduċi l-istess kontenut ta' tagħrif bħall-kotba stampati), gazzetti u ġurnali, minbarra materjal li b'mod predominanti jew kompletament huma maħsuba għar-riklamar;"

10. Ir-Repubblika tal-Polonja invokat is-setgħa prevista fl-Artikolu 98 moqri flimkien mal-punt 6 tal-Anness III tad-Direttiva tal-VAT permezz tal-Artikolu 41(2), moqri flimkien mal-pożizzjonijiet 72 u 75 tal-Anness 3 kif ukoll mal-pożizzjonijiet 32 sa 35 tal-Anness 10 tal-Ustawa o podatku od towarów i usług (liġi tal-11 ta' Marzu 2004 dwar it-taxxa fuq il-beni u s-servizzi). Abbażi ta' din id-dispożizzjoni, fil-preżent huma applikati rati mnaqqsa, stabbiliti fl-ammont ta' 8 % jew 5 %, fuq kotba, gazzetti u rivisti fil-forma stampata jew fuq mezzi oħrajn (partikolarment CD jew cassette). Kotba, gazzetti u rivisti li huma ppubblikati elettronikament huma suġġetti għar-rata standard ta' 23 %.

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

11. Fil-fehma tar-Rzecznik Praw Obywatelskich (l-Ombudsman Pollakk), it-tassazzjoni differenti ta' pubblikazzjonijiet identiċi, kif tista' tiġi kkonstatata fid-dritt Pollakk, tmur kontra l-prinċipju ta' ugwaljanza fit-trattament fiskali, kif imnaqqax fil-kostituzzjoni Pollakka. Għaldaqstant, huwa talab lit-Trybunał Konstytucyjny (qorti kostituzzjonali) sabiex teżamina l-konformità kostituzzjonali tad-dispożizzjonijiet Pollakki dwar ir-rata mnaqqsa tal-VAT applikabbli għal pubblikazzjonijiet.

12. It-Trybunał Konstytucyjny (qorti kostituzzjonali) tqis li, minħabba d-dispożizzjonijiet tad-Direttiva tal-VAT, ir-Repubblika tal-Polonja hija obbligata tapplika r-rata standard fuq kotba trażmessi elettronikament u fuq pubblikazzjonijiet elettroniċi oħrajn. Madankollu, hija għandha dubji dwar il-validità tad-dispożizzjonijiet inkwistjoni tad-Direttiva tal-VAT. Minn naħa, wara l-konsultazzjoni mal-Parlament Ewropew, it-test tad-Direttiva kien emendat b'mod sostanzjali fil-proċedura leġiżlattiva tad-Direttiva 2009/47, li fuqha hija bbażata l-verżjoni preżenti tal-punt 6 tal-Anness III tad-Direttiva tal-VAT. Min-naħa l-oħra, hija tqis li l-esklużjoni tal-applikazzjoni ta' rata mnaqqsa fuq pubblikazzjonijiet elettroniċi, li huma disponibbli permezz tal-internet bħala fajl jew fil-forma tal-hekk imsejjaħ streaming, hija inkompatibbli mal-prinċipju ta' newtralità fiskali, li huwa espressjoni tal-prinċipju ta' ugwaljanza fit-trattament fil-qasam tal-VAT.

13. Għaldaqstant, fl-20 ta' Lulju 2015, it-Trybunał Konstytucyjny (qorti kostituzzjonali) ippreżentat id-domandi preliminari li ġejjin skont l-Artikolu 267 TFUE:

1) Il-punt 6 tal-Anness III tad-[Direttiva tal-VAT] huwa invalidu għar-raġuni li l-proċedura leġiżlattiva kienet ivvizzjata bi ksur tal-forom proċedurali essenzjali minħabba li l-Parlament Ewropew ma ġiex ikkonsultat?

2) L-Artikolu 98(2) [tad-Direttiva tal-VAT], moqri flimkien mal-punt 6 tal-Anness III ta' din l-istess direttiva, huwa invalidu għar-raġuni li jippreġudika l-prinċipju ta' newtralità fiskali minħabba li jeskludi l-applikazzjoni tar-rati mnaqqsa tat-taxxa għall-kotba elettroniċi u għall-pubblikazzjonijiet elettroniċi l-oħra?

14. Fil-proċedura quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja, ir-Rzecznik Praw Obywatelskich (l-Ombudsman Pollakk), il-Prokurator Generalny (l-uffiċċju tal-prosekutur Pollakk), ir-Repubblika Ellenika, ir-Repubblika tal-Polonja, il-Kunsill tal-Unjoni Ewropea u l-Kummissjoni Ewropea ppreżentaw l-osservazzjonijiet tagħhom bil-miktub. Fis-seduta tal-14 ta' Ġunju 2016 dehru r-Rzecznik Praw Obywatelskich (l-Ombudsman Pollakk), ir-Repubblika tal-Polonja, il-Kunsill u l-Kummissjoni.

IV – Analiżi legali

15. Bid-domandi preliminari tagħha, it-Trybunał Konstytucyjny (qorti kostituzzjonali) tixtieq tkun taf jekk il-verżjoni attwali tal-punt 6 tal-Anness III tad-Direttiva tal-VAT, kif tirriżulta mill-punt 13 tal-Artikolu 1, moqri flimkien mal-punt 1 tal-Anness tad-Direttiva 2009/47, hijiex valida minn żewġ perspettivi, jiġifieri formalment u materjalment.

A – *Fuq l-ewwel domanda preliminari: validità formali*

16. L-ewwel domanda preliminari għandha tiċċara jekk il-proċedura leġiżlattiva li wasslet għall-adozzjoni tad-Direttiva 2009/47, li tat lill-punt 6 tal-Anness III tad-Direttiva tal-VAT il-verżjoni preżenti tiegħu, kinitx konkluża kif suppost. Dan għaliex, b'ħarsa lejn din l-emenda, jista' jkun li l-Parlament ma kienx involut suffiċjentement.

17. Id-Direttiva 2009/47 kienet adottata fuq il-bażi tal-Artikolu 93 KE. Skont dan l-artikolu, huwa biss wara li jikkonsulta lill-Parlament li l-Kunsill għandu jadotta dispożizzjonijiet dwar l-armonizzazzjoni tal-liġijiet dwar, *inter alia*, it-taxxa fuq id-dħul mill-bejgħ.

18. Skont ġurisprudenza stabbilita, il-konsultazzjoni xierqa tal-Parlament fil-kuntest ta' proċedura leġiżlattiva tikkostitwixxi forma proċedurali essenzjali, u l-konsegwenza tal-ksur tagħha hija n-nullità tal-att inkwistjoni [7].

19. Fil-każ preżenti, il-Parlament kien ikkonsultat dwar il-proposta oriġinali tal-Kummissjoni għal direttiva, u ssottometta opinjoni bil-miktub dwar din il-proposta [8]. Il-proposta oriġinali kienet tipprevedi suppliment għall-punt 6 tal-Anness III tad-Direttiva tal-VAT, b'tali mod li mal-lista tat-tipi ta' "kotba" li fuqhom tista' tkun applikata rata mnaqqsa kienu miżjuda eżempji addizzjonali, jiġifieri "audio books[,] CD, CD-ROMs jew kull bażi fiżika simili li b'mod predominanti tirriproduċi l-istess kontenut ta' tagħrif bħall-kotba stampati" [9].

20. Madankollu, fil-bqija tal-proċedura leġiżlattiva, il-Kunsill iddevja minn din il-proposta. Id-Direttiva 2009/47 finalment adottata emendat il-verżjoni applikabbli dak iż-żmien tal-punt 6 tal-Anness III tad-Direttiva tal-VAT, sempliċement billi kienet miżjuda l-frażi "dwar il-mezzi fiżiċi kollha ta' appoġġ" mal-parti introduttorja "il-provvista […] ta' kotba" [10]. Min-naħa l-oħra, l-eżempji inklużi fil-proposta oriġinali għal direttiva tħassru.

7 — Ara, *inter alia*, is-sentenzi tal-4 ta' Frar 1982, Buyl *et* vs Il-Kummissjoni (817/79, EU:C:1982:36, punt 16), tal-11 ta' Novembru 1997, Eurotunnel *et* (C-408/95, EU:C:1997:532, punt 45), kif ukoll tal-10 ta' Settembru 2015, Il-Parlament vs Il-Kunsill (C-363/14, EU:C:2015:579, punt 82).

8 — Ara r-Riżoluzzjoni Leġiżlattiva tal-Parlament Ewropew, tad-19 ta' Frar 2009, dwar il-proposta għal direttiva tal-Kunsill li temenda d-Direttiva 2006/112/KE, fir-rigward ta' rati mnaqqsa ta' taxxa fuq il-valur miżjud (COM[2008]0428 – C6-0299/2008 – 2008/0143[CNS]) (ĠU 2010, C76 E, p. 110).

9 — Ara l-punt 9, iktar 'il fuq.

10 — Għandu jingħad ukoll li, fil-verżjoni Ġermaniża tal-punt 6 tal-Anness III tad-Direttiva tal-VAT, l-eżempju "Notenhefte oder -manuskripte" kien emendat għal "Notenhefte oder Manuskripte". Iżda, milli jidher, l-intenzjoni kienet li l-verżjoni Ġermaniża tiġi emendata b'mod redazzjonali biss u mhux mil-lat sostantiv, kif jixhdu tajjeb il-verżjonijiet lingwistiċi Ingliżi u Franċiżi li ma kinux emendati (kemm qabel kif ukoll wara l-emenda permezz tad-Direttiva 2009/47, it-test f'din il-parti huwa "music printed or in manuscript" jew "les partitions imprimées ou en manuscrit").

21. Il-Parlament ma kienx ikkonsultat mill-ġdid rigward din il-verżjoni tal-punt 6 tal-Anness III tad-Direttiva tal-VAT adottata mill-Kunsill. Madankollu, skont ġurisprudenza stabbilita, teżisti l-ħtieġa ta' konsultazzjoni ġdida kull darba li t-test adottat finalment, "ikkunsidrat kollu kemm hu, jitbiegħed fl-essenza nfisha tiegħu" minn dak li l-Parlament ikun diġà ġie kkonsultat dwaru, sa fejn l-emendi ma jikkorrispondux, essenzjalment, ma' xewqa espressa mill-Parlament innifsu [11].

22. Għalhekk, billi fil-każ preżenti ma hijiex identifikabbli xewqa korrispondenti tal-Parlament, tqum il-kwistjoni ta' jekk, wara l-konsultazzjoni tal-Parlament, il-Kunsill emendax it-test tad-Direttiva 2009/47 b'tali mod li, "ikkunsidrat kollu kemm hu, jitbiegħed fl-essenza nfisha tiegħu" mill-proposta tal-Kummissjoni.

23. L-ewwel nett, għandu jkun hemm qbil mat-Trybunał Konstytucyjny (qorti kostituzzjonali) meta din tidentifika emenda sostantiva fil-formulazzjoni mill-ġdid, li twettqet mill-Kunsill, tal-verżjoni l-ġdida tal-punt 6 tal-Anness III tad-Direttiva tal-VAT.

24. Huwa minnu li, għall-kuntrarju tal-proposta mressqa mill-Kummissjoni, ma huwiex stabbilit li mit-test tal-verżjoni l-ġdida ma għadhomx koperti l-audio books, xi ħaġa li minnha hija konvinta t-Trybunał Konstytucyjny (qorti kostituzzjonali). Fil-fatt, l-audio books xorta waħda jistgħu jitqiesu bħala ktieb fuq mezz fiżiku [12].

25. Madankollu, huwa ċar li emenda sostantiva tat-test hija marbuta mal-fatt li l-verżjoni, li finalment kienet adottata, tal-punt 6 tal-Anness III tad-Direttiva tal-VAT, ma għadhiex tinkludi l-kundizzjoni addizzjonali, prevista fil-proposta għal direttiva, fis-sens li l-bażi "b'mod predominanti [trid] tirriproduċi l-istess kontenut ta' tagħrif bħall-kotba stampati". Għandu jingħad ukoll li, kemm skont il-verżjoni lingwistika Ingliża tal-proposta tad-Direttiva kif ukoll skont dik Franċiża, fl-ewwel lok, ir-rata mnaqqsa kellha tkun tista' tiġi estiża biss għal bażi fiżika *simili*, bħalma huma l-audio books, CD u CD-ROMs [13], filwaqt li l-punt 6 tal-Anness III tad-Direttiva tal-VAT issa jitkellem dwar il-mezzi fiżiċi *kollha*. Permezz ta' dawn iż-żewġ emendi, il-kamp ta' applikazzjoni tar-rata mnaqqsa kien sa ċertu punt estiż meta mqabbel mal-proposta tal-Kummissjoni [14].

26. Madankollu, dan ma wassalx għal emenda estensiva tal-proposta għal direttiva, li tkun tirrikjedi konsultazzjoni ġdida mal-Parlament. Fil-fatt, skont il-ġurisprudenza, għandhom ikunu kklassifikati bħala emendi sinjifikattivi biss dawk li jaffettwaw il-vera essenza tad-dispożizzjoni [15].

27. Wieħed mill-għanijiet ċentrali tal-proposta għal direttiva kien li l-Istati Membri, permanentement, jingħataw il-possibbiltà li japplikaw rati mnaqqsa fuq servizzi speċifiċi pprovduti lokalment [16]. L-estensjoni tal-kamp ta' applikazzjoni tar-rata mnaqqsa għall-kotba, min-naħa l-oħra, għandha biss rwol sekondarju fil-proposta u hija deskritta bħala sempliċi "[a]dattamenti tekniċi fl-abbozzar" [17].

11 — Ara, *inter alia*, is-sentenzi tas-16 ta' Lulju 1992, Il-Parlament vs Il-Kunsill (C-65/90, EU:C:1992:325, punt 16), tal-5 ta' Lulju 1995, Il-Parlament vs Il-Kunsill (C-21/94, EU:C:1995:220, punt 18), tal-11 ta' Novembru 1997, Eurotunnel *et* (C-408/95, EU:C:1997:532, punt 46), kif ukoll tal-25 ta' Settembru 2003, Océ Van der Grinten (C-58/01, EU:C:2003:495, punt 100); ara b'mod partikolari s-sentenza preċedenti tal-15 ta' Lulju 1970, ACF Chemiefarma vs Il-Kummissjoni (41/69, EU:C:1970:71, punti 69 u 178/179).

12 — Lanqas iċ-ċirkustanza li l-premessa 6 tal-proposta, li *inter alia* tagħmel riferiment espliċitu għall-"audio books", ma tinsabx fid-Direttiva 2009/47, ma tibdel xejn minn dan il-fatt.

13 — Ara l-paġna 13, punt 3 ("audio books, CD, CD-ROMs or any similar physical support") jew il-paġna 15, punt 3 ("de livres audio, de disques compacts, de cédéroms ou d'autres supports physiques similaires") tal-proposta tal-Kummissjoni (iċċitata fin-nota ta' qiegħ il-paġna 6).

14 — Huwa minnu li, fis-sentenza tal-5 ta' Marzu 2015, Il-Kummissjoni vs Il-Lussemburgu (C-502/13, EU:C:2015:143, punt 53), il-Qorti tal-Ġustizzja ddikjarat li t-test adottat mill-Kummissjoni "jidher" li huwa biss "semplifikazzjoni redazzjonali" tal-proposta tal-Kummissjoni. Madankollu, minħabba nuqqas ta' motivazzjoni għal din il-konstatazzjoni u minħabba l-kuntest differenti li fiha saret din il-konstatazzjoni, la huwa possibbli u lanqas ma huwa neċessarju li dan jiġi eżaminat f'iktar dettall f'dan il-każ.

15 — Sentenzi tas-16 ta' Lulju 1992, Il-Parlament vs Il-Kunsill (C-65/90, EU:C:1992:325, punt 19), tal-5 ta' Lulju 1995, Il-Parlament vs Il-Kunsill (C-21/94, EU:C:1995:220, punt 22), u tal-10 ta' Ġunju 1997, Il-Parlament vs Il-Kunsill (C-392/95, EU:C:1997:289, punt 20).

16 — Ara l-proposta tal-Kummissjoni (iċċitata fin-nota ta' qiegħ il-paġna 6), motivazzjoni taħt il-punt 3.1.

17 — Proposta tal-Kummissjoni (iċċitata fin-nota ta' qiegħ il-paġna 6), memorandum ta' spjegazzjoni taħt il-punt 5.3, Ad Artikolu 1, kif ukoll fil-premessa 6 tat-test tad-direttiva; ara wkoll is-sommarju tal-valutazzjoni tal-impatt fid-dokument ta' ħidma tal-persunal tal-Kummissjoni (SEC[2008] 2191), li lanqas biss jittratta l-emenda li tikkonċerna l-kotba.

28. Anki jekk wieħed jassumi li l-kriterju ta' natura sostanzjali għandu jkun osservat fir-rigward ta' kull dispożizzjoni indipendenti ta' proposta leġiżlattiva, la t-tħassir tar-restrizzjoni dwar il-kontenut ta' informazzjoni ta' mezz, u lanqas it-tranżizzjoni minn mezzi "simili" għall-mezzi "kollha", ma jolqtu l-karatteristika prinċipali tad-dispożizzjoni li temenda r-rata tat-taxxa mnaqqsa għall-kotba. Dan għaliex, fl-ewwel lok, din id-dispożizzjoni hija msawra permezz tal-estensjoni tal-kamp ta' applikazzjoni tar-rata tat-taxxa mnaqqsa għall-kotba fuq mezzi oħrajn għajr il-karta. Fil-kuntest ta' din l-estensjoni fuq livell ta' prinċipju, l-imsemmija estensjonijiet tal-kamp ta' applikazzjoni jikkostitwixxu biss aspetti awżiljarji.

29. Barra minn hekk, fil-kuntest tal-konsultazzjoni tiegħu, il-Parlament fi kwalunkwe każ kellu l-opportunità jesprimi ruħu dwar dawn l-aspetti, billi l-limitazzjonijiet fil-kamp ta' applikazzjoni, sussegwentement abbandunati, diġà kienu parti mill-proposta oriġinali tal-Kummissjoni [18].

30. Billi, għalhekk, il-Parlament kien involut kif xieraq fil-kuntest tal-proċedura leġiżlattiva, li wasslet għall-adozzjoni tad-Direttiva 2009/47, f'dan ir-rigward ma hijiex ivvizzjata bi ksur il-validità tal-verżjoni preżenti tal-punt 6 tal-Anness III tad-Direttiva tal-VAT.

B – *Fuq it-tieni domanda preliminari: validità materjali*

31. Bit-tieni domanda preliminari tagħha, it-Trybunał Konstytucyjny (qorti kostituzzjonali) tixtieq issir taf jekk il-punt 6 tal-Anness III, moqri flimkien mal-Artikolu 98(2) tad-Direttiva tal-VAT, huwiex invalidu minħabba li jeskludi l-applikazzjoni ta' rata mnaqqsa tal-VAT għall-kotba trażmessi elettronikament u għall-pubblikazzjonijiet elettroniċi l-oħra.

32. Għalkemm, fil-formulazzjoni tad-domanda preliminari, il-qorti tar-rinviju tagħmel riferiment għal ksur tal-prinċipju tan-newtralità fiskali, mill-motivazzjoni tad-deċiżjoni tar-rinviju jirriżulta, evidentement, li din tixtieq verifika abbażi tal-prinċipju ta' ugwaljanza fit-trattament [19].

33. Fil-fatt, tali verifika biss hija possibbli. Dan għaliex l-invalidità tal-punt 6 tal-Anness III tad-Direttiva tal-VAT tista' tirriżulta biss minn ksur tal-liġi primarja. Iżda, *fih innifsu*, il-prinċipju tan-newtralità fiskali huwa sempliċement mezz ta' għajnuna għall-interpretazzjoni tad-Direttiva tal-VAT, li ma jgawdi minn ebda status ta' liġi primarja [20]. Dan japplika wkoll sa fejn l-prinċipju ta' newtralità fiskali, fis-sens ta' newtralità kompetittiva [21], huwa *riżultat* tal-prinċipju ta' ugwaljanza fit-trattament [22]. Dan għaliex, minkejja kollox, l-eżami tal-validità ta' dispożizzjoni tad-Direttiva tal-VAT jista' jitwettaq biss fid-dawl tal-prinċipju ta' ugwaljanza fit-trattament bħala tali, li huwa l-uniku prinċipju li għandu n-natura ta' dritt primarju u li, skont il-ġurisprudenza, jistabbilixxi fid-dettall ukoll rekwiżiti differenti mill-prinċipju ta' newtralità fiskali.

18 — Fuq ir-rilevanza ta' tali possibbiltà għall-opinjoni, ara s-sentenza tal-11 ta' Novembru 1997, Eurotunnel *et* (C-408/95, EU:C:1997:532, punt 58).

19 — Ara d-digriet tar-rinviju, punt 3.2.22.

20 — Ara sentenzi tad-29 ta' Ottubru 2009, NCC Construction Danmark (C-174/08, EU:C:2009:669, punt 42), tad-19 ta' Lulju 2012, Deutsche Bank (C-44/11, EU:C:2012:484, punt 45), tal-15 ta' Novembru 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, punt 50), tat-13 ta' Marzu 2014, Klinikum Dortmund (C-366/12, EU:C:2014:143, punt 40), u tat-2 ta' Lulju 2015, De Fruytier (C-334/14, EU:C:2015:437, punt 37).

21 — Ara, dwar it-tifsiriet differenti ta' dan il-prinċipju, is-sentenza tal-15 ta' Novembru 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, punti 46 sa 48) kif ukoll, b'mod supplimentari, is-sentenzi tas-17 ta' Mejju 2001, Fischer u Brandenstein (C-322/99 u C-323/99, EU:C:2001:280, punt 76), u tat-2 ta' Lulju 2015, NLB Leasing (C-209/14, EU:C:2015:440, punt 40).

22 — Ara, f'dan ir-rigward, is-sentenzi tat-8 ta' Ġunju 2006, L.u.p. (C-106/05, EU:C:2006:380, punt 48), tal-10 ta' April 2008, Marks & Spencer (C-309/06, EU:C:2008:211, punt 49), tad-29 ta' Ottubru 2009, NCC Construction Danmark (C-174/08, EU:C:2009:669, punt 41), tal-10 ta' Ġunju 2010, CopyGene (C-262/08, EU:C:2010:328, punt 64), tad-19 ta' Lulju 2012, Lietuvos geležinkeliai (C-250/11, EU:C:2012:496, punt 45), u tat-28 ta' Novembru 2013, MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, punt 38).

34. Fid-dawl tal-motivazzjoni tagħha fid-deċiżjoni tar-rinviju, mid-domanda preliminari jista' jiġi dderivat li huma kkonċernati għadd ta' inugwaljanzi li għandhom jiġu eżaminati fir-rigward tal-kompatibbiltà tagħhom mal-prinċipju ta' ugwaljanza fit-trattament. Fl-ewwel lok, il-qorti tar-rinviju tilmenta li kotba diġitali huma ttrattati b'mod differenti skont jekk ikunux ipprovduti lix-xerrej permezz ta' mezz fiżiku – bħal pereżempju CD-ROM – jew b'mod elettroniku – pereżempju bit-tniżżil mill-internet[23] (taqsima 1). Għandu jingħad ukoll li d-domanda preliminari tqajjem ukoll dubju dwar it-trattament differenti ta' pubblikazzjonijiet oħrajn għajr il-kotba, li wkoll igawdu minn rata tat-taxxa mnaqqsa, jiġifieri l-gazzetti u r-rivisti. Ser nibda billi neżamina l-fatt li dawn tal-aħħar huma esklużi mill-applikazzjoni tar-rata tat-taxxa mnaqqsa anki meta jkunu pprovduti fuq mezz fiżiku (taqsima 2), qabel ma neżamina, fl-aħħar nett, it-trattament differenti tal-pubblikazzjonijiet diġitali kollha, ipprovduti elettronikament, meta mqabbla ma' pubblikazzjonijiet stampati (taqsima 3).

35. Il-Qorti tal-Ġustizzja għadha ma esprimietx ruħha dwar dan kollu. Anki f'deċiżjoni reċenti, mogħtija fil-kuntest ta' proċedura għal nuqqas ta' Stat li jwettaq obbligu li kienet tikkonċerna l-applikazzjoni tal-punt 6 tal-Anness III tad-Direttiva tal-VAT għal kotba diġitali trażmessi elettronikament, il-Qorti tal-Ġustizzja, b'mod espliċitu, irrifjutat milli tistħarreġ il-kwistjoni dwar il-kompatibbiltà ta' din id-dispożizzjoni mal-prinċipju ta' ugwaljanza fit-trattament[24].

1. It-trattament differenti tal-kotba diġitali skont il-mezz

36. Inizjalment għandu jiġi ċċarat jekk il-punt 6 tal-Anness III, moqri flimkien mal-Artikolu 98(2) tad-Direttiva tal-VAT, jippreġudikax il-prinċipju ta' ugwaljanza fit-trattament minħabba li jippermetti lill-Istati Membri japplikaw rata tat-taxxa mnaqqsa għal kotba (awdjo) diġitali biss jekk dawn ikunu pprovduti fuq mezz fiżiku, iżda mhux b'mod elettroniku[25].

37. Skont ġurisprudenza stabbilita, il-prinċipju ta' ugwaljanza fit-trattament jitlob mil-leġiżlatur tal-Unjoni li, fl-assenza ta' ġustifikazzjoni oġġettiva, sitwazzjonijiet komparabbli ma għandhomx ikunu ttrattati b'mod differenti[26]. Sadanittant, dan il-prinċipju ġenerali ta' ugwaljanza fit-trattament ġie stabbilit fl-Artikolu 20 tal-Karta[27].

a) Sitwazzjonijiet komparabbli

38. L-ewwel kwistjoni hija dwar jekk humiex ikkonċernati sitwazzjonijiet komparabbli fir-rigward tal-provvista ta' kotba diġitali fuq mezz fiżiku, minn naħa, u l-provvista elettronika tagħhom, min-naħa l-oħra.

23 — Ara d-digriet tar-rinviju, punti 3.2.30 u 3.2.31.

24 — Sentenza tal-5 ta' Marzu 2015, Il-Kummissjoni vs Il-Lussemburgu (C-502/13, EU:C:2015:143, punti 55 u 56).

25 — Fuq dan il-kontenut tar-regolazzjoni ara s-sentenzi tal-5 ta' Marzu 2015, Il-Kummissjoni vs Franza (C-479/13,EU:C:2015:141, punti 17, 40 u 41), kif ukoll tal-5 ta' Marzu 2015, Il-Kummissjoni vs Il-Lussemburgu (C-502/13, EU:C:2015:143, punt 26, 47 u 49); ara wkoll il-linji gwida mill-Kumitat Konsultattiv tal-VAT tat-92 seduta tas-7/8 ta' Diċembru 2010, Dokument A – taxud.c.1(2011)157667 –684, kif ukoll fuq it-tifsira tal-linji gwida, il-konklużjonijiet tiegħi fil-kawża RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland (C-155/12, EU:C:2013:57, punti 47 sa 50).

26 — Ara, *inter alia*, is-sentenzi tad-19 ta' Ottubru 1977, Ruckdeschel *et* (117/76 u 16/77, EU:C:1977:160, punt 7), tat-12 ta' Marzu 1987, Raiffeisen Hauptgenossenschaft (215/85, EU:C:1987:127, punt 23), tas-17 ta' Settembru 1998, Pontillo (C-372/96, EU:C:1998:412, punt 41), tas-16 ta' Diċembru 2008, Arcelor Atlantique et Lorraine *et* (C-127/07, EU:C:2008:728, punt 23) u tal-4 ta' Mejju 2016, Pillbox 38 (C-477/14, EU:C:2016:324, punt 35); fuq approċċ ieħor abbażi tal-Artikolu 52(1) tal-Karta tad-Drittijiet Fundamentali ara s-s-sentenza tad-29 ta' April 2015, Léger (C-528/13, EU:C:2015:288, punti 50 sa 52).

27 — Karta tad-Drittijiet Fundamentali tal-Unjoni Ewropea tas-7 ta' Diċembru 2000 fil-verżjoni adattata fit-12 ta' Diċembru 2007 fi Strasbourg (ĠU 2016, C 202, p. 389).

39. Skont ġurisprudenza, li issa hija stabbilita, il-komparabbiltà ta' żewġ sitwazzjonijiet għandha tkun evalwata fit-totalità tagħha fid-dawl tal-għan tal-att tal-Unjoni li joħloq id-distinzjoni inkwistjoni kif ukoll fid-dawl tal-prinċipji u tal-għanijiet tal-qasam li fih jaqa' l-att inkwistjoni[28]. Għalhekk, sabiex jitqies li ma hemmx komparabbiltà bejn żewġ sitwazzjonijiet, la huwa biżżejjed li jiġu sempliċement ikkonstatati differenzi oġġettivi mingħajr ma tkun speċifikata r-rilevanza tagħhom fid-dawl tal-għanijiet tal-att[29], u lanqas ma huwiex biżżejjed li l-evalwazzjoni tal-leġiżlatur tal-Unjoni tkun segwita awtomatikament[30].

i) L-għanijiet tal-qasam li fih jaqa' l-att inkwistjoni

40. Kif indikat espliċitament fil-premessa 4 tad-Direttiva tal-VAT, is-sistema komuni tal-VAT, li għaliha tappartjeni r-regolazzjoni preżenti dwar ir-rata tat-taxxa mnaqqsa, isservi r-realizzazzjoni tas-suq intern. Għal dan l-iskop, għandhom ikunu evitati, permezz ta' armonizzazzjoni madwar l-Unjoni, distorsjonijiet tal-kompetizzjoni minħabba l-ġbir ta' taxxa fuq id-dħul mill-bejgħ mill-Istati Membri, u dan kemm transkonfinalment kif ukoll fi ħdan l-Istati Membri.

41. Kif speċifikat fil-premessa 8 tad-Direttiva tal-VAT, l-armonizzazzjoni tat-taxxa fuq id-dħul mill-bejgħ, minbarra dan, isservi wkoll il-formazzjoni ta' bażi uniformi ta' stima madwar l-Unjoni għall-iskopijiet tal-fondi proprji tal-Unjoni. Madankollu, dan il-għan tal-qasam tar-regolazzjoni ma għandux importanza għall-każ preżenti, għaliex id-dispożizzjonijiet tad-Direttiva tal-VAT ikkontestati hawnhekk għandhom ir-rata tat-taxxa bħala s-suġġett u mhux il-formazzjoni tal-bażi ta' stima.

42. F'dak li jirrigwarda l-għan tal-prevenzjoni ta' distorsjonijiet tal-kompetizzjoni, huwa minnu li l-Qorti tal-Ġustizzja diġà kkonstatat li ksur tal-prinċipju ta' ugwaljanza fit-trattament fil-qasam tal-VAT ma jitteħidx inkunsiderazzjoni biss f'każ ta' operaturi ekonomiċi kompetituri[31]. Iżda, fi kwalunkwe każ, meta teżisti sitwazzjoni ta' kompetizzjoni li tista' tkun is-suġġett ta' distorsjoni minħabba dispożizzjonijiet fil-qasam tal-VAT differenti, trid tkun preżunta komparabbiltà tas-sitwazzjonijiet fid-dawl tal-għan fundamentali tas-sistema komuni tal-VAT[32]. Barra minn hekk, it-teħid inkunsiderazzjoni tas-sitwazzjoni ta' kompetizzjoni bejn żewġ prodotti jikkorrispondi mal-approċċ li l-Qorti tal-Ġustizzja diġà segwiet fi żmien l-iżvilupp, fil-ġurisprudenza tagħha, tal-prinċipju ta' ugwaljanza fit-trattament[33].

43. Fil-każ preżenti, il-kotba diġitali li huma kkummerċjalizzati permezz ta' mezz fiżiku, u l-kotba diġitali kkummerċjalizzati elettronikament, jinsabu f'kompetizzjoni ma' xulxin. Dan għaliex, għall-konsumatur, li l-bżonnijiet tiegħu jistabbilixxu sitwazzjoni ta' kompetizzjoni, huwa kkonċernat l-istess prodott fiż-żewġ każijiet, jiġifieri l-fajl ta' ktieb diġitali li fiż-żewġ każijiet ma jistax jintuża mingħajr apparat addizzjonali għall-qari. Il-mezz kif jiġi mgħoddi għand il-konsumatur biss huwa differenti. Għalhekk, skont il-kundizzjonijiet tal-offerta, il-konsumatur ser jispiċċa jagħżel mezz jew ieħor sabiex jakkwista l-istess prodott.

28 — Sentenzi tas-16 ta' Diċembru 2008, Arcelor Atlantique et Lorraine *et* (C-127/07, EU:C:2008:728, punt 26), tat-12 ta' Mejju 2011, Il-Lussemburgu vs Il-Parlament u Il-Kunsill (C-176/09, EU:C:2011:290), tat-18 ta' Lulju 2013, Sky Italia (C-234/12, EU:C:2013:496, punt 16), tas-26 ta' Settembru 2013, IBV & Cie (C-195/12, EU:C:2013:598, punt 52) u tas-6 ta' Novembru 2014, Feakins (C-335/13, EU:C:2014:2343, punt 51); ara wkoll, fuq il-projbizzjoni tad-diskriminazzjoni fil-kuntest tal-libertajiet fundamentali, *inter alia*, is-sentenzi tas-27 ta' Novembru 2008, Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659, punt 27), u tat-2 ta' Ġunju 2016, Pensioenfonds Metaal en Techniek (C-252/14, EU:C:2016:402, punt 48).

29 — Ara, madankollu, bl-istess mod, *inter alia*, is-sentenza tat-13 ta' Diċembru 1994, SMW Winzersekt (C-306/93, EU:C:1994:407, punt 31).

30 — Ara, madankollu, bl-istess mod, partikolarment fuq il-VAT, is-sentenza tat-13 ta' Marzu 2014, Jetair u BTWE Travel4you (C-599/12, EU:C:2014:144, punt 55).

31 — Ara sentenzi tal-10 ta' April 2008, Marks & Spencer (C-309/06, EU:C:2008:211, punt 49), u tal-25 ta' April 2013, Il-Kummissjoni vs L-Isvezja (C-480/10, EU:C:2013:263, punt 17).

32 — Fuq dan is-suġġett, ara wkoll is-sentenzi tad-29 ta' Ottubru 2009, NCC Construction Danmark (C-174/08, EU:C:2009:669, punt 44), u tad-19 ta' Lulju 2012, Lietuvos geležinkeliai (C-250/11, EU:C:2012:496, punt 45).

33 — Ara s-sentenzi tad-19 ta' Ottubru 1977, Ruckdeschel *et* (117/76 u 16/77, EU:C:1977:160, punt 8), tad-19 ta' Ottubru 1977, Moulins et huileries de Pont-à-Mousson u Providence agricole de la Champagne (124/76 u 20/77, EU:C:1977:161, punt 18), u tal-25 ta' Ottubru 1978, Royal Scholten-Honig u Tunnel Refineries (103/77 u 145/77, EU:C:1978:186, punti 28/32).

44. Dan japplika regolarment, saħansitra meta l-konsumatur – kif tenniet il-Kummissjoni fis-seduta – ma jixtrix id-dritt sabiex jgħaddi dan il-fajl lejn persuna oħra fil-każ ta' ktieb diġitali akkwistat b'mod elettroniku għall-kuntrarju ta' wieħed fuq mezz fiżiku[34]. Dan għaliex, ġeneralment, konsumatur ser jakkwista kotba diġitali għall-użu personali tiegħu, b'tali mod li t-trasferibbiltà ta' fajl lil persuna terza – f'każ li din verament tkun tiddependi mit-tip tat-trażmissjoni – ma jkollha l-ebda influwenza deċiżiva fuq is-sitwazzjoni ta' kompetizzjoni. Għandu jingħad ukoll li, fl-isfond tal-protezzjoni tad-drittijiet tal-awtur, il-Qorti tal-Ġustizzja diġà kkonstatat li l-bejgħ ta' kontenut fuq CD-ROM u fil-kuntest tat-tniżżil minn fuq l-internet huwa "[simili] minn perspettiva ekonomika"[35].

45. Għalhekk, iż-żewġ forom differenti ta' ktieb diġitali huma komparabbli fid-dawl tal-għan fundamentali tas-sistema komuni tal-VAT, li huwa li jiġu evitati distorsjonijiet tal-kompetizzjoni.

ii) Il-prinċipji tal-qasam li fih jaqa' l-att inkwistjoni

46. Il-komparabbiltà tagħhom ma hijiex ippreġudikata mill-fatt li, skont id-dispożizzjonijiet tas-sistema komuni tal-VAT, fil-każ tal-provvista ta' ktieb diġitali fuq mezz fiżiku hija kkonċernata l-provvista ta' beni [Artikolu 14(1)], u fil-każ tat-trażmissjoni elettronika tiegħu hija kkonċernata l-provvista ta' servizz [Artikolu 24(1) tad-Direttiva tal-VAT][36].

47. Skont il-premessa 5 tad-Direttiva tal-VAT, it-taxxa għandha tinġabar "f'manjiera ġenerali kemm jista' jkun", jiġifieri fuq il-prodotti kollha. Dan huwa kkonfermat mill-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 1(2) tad-Direttiva tal-VAT, li jipprovdi li, bis-sistema komuni tal-VAT, għandha tiġi rrealizzata taxxa *ġenerali* fuq il-konsum. Għaldaqstant, anki ż-żewġ avvenimenti taxxabbli għall-provvista ta' beni [Artikolu 2(1)(a)] u għall-provvista ta' servizzi [Artikolu 2(1)(ċ) tad-Direttiva tal-VAT] jinkludu prerekwiżiti identiċi. Għalhekk, il-VAT, bħala prinċipju, għandha tkopri l-konsum ta' beni u ta' servizzi b'mod ugwali.

48. Sakemm id-dispożizzjonijiet tas-sistema komuni tal-VAT jiddifferenzjaw, eċċezzjonalment, bejn il-provvista ta' beni u l-provvista ta' servizzi, dan dejjem ikollu raġuni speċjali. Pereżempju, fil-kuntest tad-determinazzjoni tal-post ta' tranżazzjoni taxxabbli (Artikoli 31 *et seq.* tad-Direttiva tal-VAT), tista' tittieħed inkunsiderazzjoni biss il-provvista ta' beni permezz ta' trasport fiżiku.

49. Madankollu, fil-każ preżenti, li jikkonċerna d-determinazzjoni tal-ammont tar-rata tat-taxxa, din id-differenza fil-preżenza fiżika tal-prodotti ma hijiex rilevanti. Fir-rigward tal-istabbiliment tar-rati tat-taxxa, id-Direttiva tal-VAT, bħala prinċipju, ma tiddistingwixxix bejn il-provvista ta' beni u l-provvista ta' servizzi. Għall-kuntrarju, l-Artikolu 96 tad-Direttiva tal-VAT jistabbilixxi, b'mod espliċitu, li r-rata għandha tkun l-istess għall-provvista ta' beni u għall-provvista ta' servizzi. Għandu jingħad ukoll li, kif previst fl-ewwel subparagrafi tal-Artikolu 98(2) tad-Direttiva tal-VAT, anki r-rati tat-taxxa mnaqqsa huma previsti kemm għall-provvista ta' beni kif ukoll ta' servizzi.

iii) L-għan tad-dispożizzjoni investigata

50. Finalment, għandha tkun evalwata l-komparabbiltà tal-provvisti "fiżiċi" u elettroniċi tal-kotba diġitali fid-dawl tal-għan segwit mid-dispożizzjoni nfisha li qed tiġi eżaminata.

34 — Madnakollu, jistgħu jitqajmu dubji dwar dan abbażi tal-indikazzjonijiet mogħtija fis-sentenza tat-3 ta' Lulju 2012, UsedSoft (C-128/11, EU:C:2012:407).

35 — Sentenza tat-3 ta' Lulju 2012, UsedSoft (C-128/11, EU:C:2012:407, punti 61).

36 — Ara sentenzi tal-5 ta' Marzu 2015, Il-Kummissjoni vs Franza (C-479/13, EU:C:2015:141, punti 17 u 35), u tal-5 ta' Marzu 2015, Il-Kummissjoni vs Il-Lussemburgu (C-502/13, EU:C:2015:143, punti 26 u 42).

51. Il-punt 6 tal-Anness III tad-Direttiva tal-VAT jagħti s-setgħa lill-Istati Membri sabiex jagħtu rata tat-taxxa mnaqqsa għal kotba, gazzetti u rivisti. Madankollu, la mit-test tad-Direttiva 92/77/KEE, li permezz tagħha kienet introdotta oriġinarjament din id-dispożizzjoni[37], u lanqas mill-istorja ta' oriġini tagħha ma jista' jiġi dderivat liema għan għandu jaqdi l-għoti ta' dan il-vantaġġ fiskali.

52. Anki fil-kuntest tal-proċedura preżenti, la l-Kunsill u lanqas il-Kummissjoni ma taw risposta sodisfaċenti għal din il-kwistjoni. Minn komunikazzjoni tal-Kummissjoni fir-rigward tar-rati tal-VAT imnaqqsa, iddatata fis-sena 2007, jista' jiġi dderivat ukoll li d-dispożizzjonijiet inkwistjoni tad-Direttiva tal-VAT ma humiex ibbażati "fuq strateġija strutturata sewwa jew loġika", iżda minflok jirriflettu sempliċement "is-sitwazzjoni li kienet teżisti fl-Istati Membri fil-bidu tas-snin disgħin"[38]. Għalhekk, skont il-Kummissjoni, l-istruttura attwali tar-rati tal-VAT ma ssegwi l-ebda loġika ċara[39].

53. Konsegwentement, meta ġiet mistoqsija fis-seduta, il-Kummissjoni, *inter alia*, argumentat, essenzjalment, li r-rata tat-taxxa mnaqqsa għal kotba, gazzetti u rivisti ġiet irregolata fid-dritt tal-Unjoni minħabba s-sempliċi raġuni li, dak iż-żmien, xi Stati Membri kienu japplikaw tali rata tat-taxxa mnaqqsa u li din il-possibbiltà ma kellhiex tinqatgħalhom minħabba d-dritt tal-Unjoni.

54. Huwa pjuttost konċepibbli li dispożizzjoni tad-dritt tal-Unjoni ma jsegwi l-ebda għan indipendenti, minbarra dak li tħalli ċerti skemi fir-responsabbiltà tal-Istati Membri. Madankollu dan ma huwiex il-każ hawnhekk. Id-Direttiva tal-VAT ma tħallix sempliċement ir-regolazzjoni tar-rati tat-taxxa mnaqqsa f'idejn l-Istati Membri iżda, kif speċifikat fl-Artikolu 98, moqri flimkien mal-Anness III tad-Direttiva tal-VAT, tippermetti biss l-applikazzjoni tar-rati tat-taxxa mnaqqsa għal tranżazzjonijiet partikolari, elenkati b'mod eżawrjenti. F'dan ir-rigward, id-dritt tal-Unjoni qiegħed jerfa' r-responsabbiltà għall-prerekwiżiti tal-applikazzjoni ta' rati tat-taxxa mnaqqsa mill-Istati Membri. Konsegwentement, l-għanijiet segwiti mil-leġiżlatur tal-Unjoni meta jagħti lill-Istati Membri l-possibbiltà li japplikaw rati tat-taxxa mnaqqsa, partikolarment għal kotba, gazzetti u rivisti, għandhom ikunu stabbiliti b'mod awtonomu mid-dritt tal-Unjoni.

55. Għalkemm kemm il-Kunsill kif ukoll il-Kummissjoni argumentaw, fil-proċedura preżenti, li d-Direttiva tal-VAT ma ssegwix l-għan li tgħin lil ċerti setturi, xorta waħda huwa ovvju li l-possibbiltà tal-applikazzjoni ta' rata tat-taxxa mnaqqsa tippermetti effettivament lill-Istati Membri jsostnu l-bejgħ ta' prodotti speċifiċi, b'tali mod li b'hekk huma segwiti għanijiet politiċi partikolari[40]. Dan għaliex rata tat-taxxa mnaqqsa tqiegħed lill-persuni taxxabbli f'sitwazzjoni fejn ikunu jistgħu jagħmlu offerta irħas. Barra minn hekk, din il-promozzjoni ssir għall-vantaġġ tal-konsumaturi, għaliex finalment dawn biss għandhom iġorru l-piż tal-VAT[41].

56. Anki s-sens u l-iskop ta' dawn l-inċentivi fiskali jidhru li huma ovvji. Ir-rata tat-taxxa mnaqqsa għal kotba, gazzetti u rivisti għandha objettiv kulturali. F'sens komprensiv, din isservi l-promozzjoni tal-edukazzjoni fost iċ-ċittadini tal-Unjoni permezz tal-qari, kemm jekk tal-finzjoni jew kotba mhux tal-finzjoni, kemm jekk ta' gazzetti jew rivisti politiċi, speċjalizzati jew divertenti. L-esklużjoni tal-għajnuna fil-każ ta' pubblikazzjonijiet li "li mhumiex materjal iddedikat kollu kemm hu jew b'mod sostanzjali għar-reklamar" tikkostitwixxi riferiment għal dan l-objettiv fi ħdan il-punt 6 tal-Anness III

37 — Ara l-punt 5 tal-Artikolu 1 flimkien mal-Kategorija 6 tal-Anness tad-Direttiva tal-Kunsill 92/77/KEE, tad-19 ta' Ottubru 1992, li tissupplimenta s-sistema komuni tat-taxxa fuq il-valur miżjud u li temenda d-Direttiva 77/388/KEE (approssimazzjoni tar-rati tal-VAT) (ĠU Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kapitolu 9, Vol. 1, p. 202).

38 — Komunikazzjoni mill-Kummissjoni, tal-5 ta' Lulju 2007, lill-Kunsill u l-Parlament Ewropew dwar ir-rati tal-VAT minbarra r-rati standard tal-VAT (COM[2007] 380 final), punt 3.1.

39 — Komunikazzjoni mill-Kummissjoni (iċċitata fin-nota ta' qiegħ il-paġna 38), punt 4.2.

40 — Ara wkoll l-opinjoni tal-Kumitat għas-Suq Intern u l-Ħarsien tal-Konsumatur, tat-22 ta' Jannar 2009, għall-Kumitat għall-Affarijiet Ekonomiċi u Monetarji dwar il-proposta għal direttiva tal-Kunsill li temenda d-Direttiva 2006/112/KE, fir-rigward ta' rati mnaqqsa ta' taxxa fuq il-valur miżjud (COM[2008]0428) (Dokument tas-seduta plenarja tal-Parlament Ewropew tal-11 ta' Frar 2009, A6-0047/2009, p. 6).

41 — Sentenzi tat-3 ta' Mejju 2012, Lebara (C-520/10, EU:C:2012:264, punt 25), u tas-7 ta' Novembru 2013, Tulică u Plavoşin (C-249/12 u C-250/12, EU:C:2013:722, punt 34).

tad-Direttiva tal-VAT. Fil-fatt, tali pubblikazzjonijiet ma jsegwu l-ebda skop edukattiv. Barra minn hekk, dan l-għan jinsab ukoll f'post ieħor fis-sistema komuni tal-VAT, jiġifieri fil-forma tat-trattament fiskali favorevoli estensiv mogħti lill-provvista ta' servizzi edukattivi permezz tal-Artikolu 132(1)(i) u (j) tad-Direttiva tal-VAT.

57. Ir-realizzazzjoni ta' dan l-għan edukattiv tiddependi biss mill-kontenut, iżda mhux mill-mod ta' trażmissjoni ta' ktieb diġitali. Għalhekk, bħala prinċipju, fid-dawl tal-għan ta' promozzjoni li huwa segwit bil-punt 6 tal-Anness III tad-Direttiva tal-VAT, ma teżisti l-ebda differenza bejn kotba diġitali li huma kkummerċjalizzati fuq mezz fiżiku u kotba diġitali li huma trażmessi elettronikament. Għaldaqstant, iż-żewġ forom ta' provvista huma komparabbli fid-dawl tal-għan tad-dispożizzjoni investigata.

iv) Konklużjoni interim

58. Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet preċedenti, għandu jiġi kkonstatat li l-provvista ta' kotba diġitali fuq mezz fiżiku, minn naħa, u l-provvista elettronika tagħhom, min-naħa l-oħra, huma komparabbli kemm fid-dawl tal-għan tad-dispożizzjoni investigata kif ukoll fid-dawl tal-għanijiet u tal-prinċipji tal-qasam li fih taqa' din id-dispożizzjoni.

b) Ġustifikazzjoni

59. Madankollu, trattament differenti ta' sitwazzjonijiet komparabbli jista' jkun iġġustifikat, fil-fatt, meta jsegwi għan legalment ammissibbli u meta jkun proporzjonat għal dan l-għan[42].

60. Dawn ir-rekwiżiti għandhom jiġu osservati irrispettivament mill-qasam legali li fih tkun kkonstatata inugwaljanza. Huma japplikaw saħansitra fil-każ li l-Qorti tal-Ġustizzja tkun irrikonoxxiet espliċitament li l-leġiżlatur tal-Unjoni għandu diskrezzjonali wiesgħa[43], bħal partikolarment fil-qasam tal-politika agrikola[44].

61. Madankollu, l-intensità li biha hija mistħarrġa l-ġustifikazzjoni ta' inugwaljanza fit-trattament tiddependi mill-ambitu tad-diskrezzjoni disponibbli għal-leġiżlatur tal-Unjoni fil-każ rispettiv. Jekk il-leġiżlatur tal-Unjoni jiddistingwi fuq il-bażi ta' kriterju ta' distinzjoni pprojbit kif speċifikat fl-Artikolu 21 tal-Karta, bħal pereżempju fuq il-bażi tas-sess jew tar-razza[45], f'tali każ il-ġustifikazzjoni tal-inugwaljanza fit-trattament tkun suġġetta għal stħarriġ strett mill-Qorti tal-Ġustizzja[46]. Min-naħa l-oħra, jekk id-distinzjoni tkun ibbażata fuq kriterju ieħor, l-istħarriġ tal-Qorti tal-Ġustizzja jkun inqas strett, sabiex jiġi evitat li l-qorti tal-Unjoni tissostitwixxi l-evalwazzjoni tal-leġiżlatur tal-Unjoni b'dik tagħha[47]. Skont il-ġurisprudenza, dan japplika partikolarment fil-każ ta' leġiżlazzjoni li tikkonċerna

42 — Ara, *inter alia*, is-sentenzi tas-16 ta' Diċembru 2008, Arcelor Atlantique et Lorraine *et* (C-127/07, EU:C:2008:728, punt 47), tas-17 ta' Ottubru 2013, Schaible (C-101/12, EU:C:2013:661, punt 77) u tat-22 ta' Mejju 2014, Glatzel (C-356/12, EU:C:2014:350, punt 43).

43 — Ara sentenza tas-16 ta' Diċembru 2008, Arcelor Atlantique et Lorraine *et* (C-127/07, EU:C:2008:728, punti 57 u 58).

44 — Ara sentenza tas-6 ta' Novembru 2014, Feakins (C-335/13, EU:C:2014:2343, punti 56).

45 — Il-projbizzjonijiet tad-diskriminazzjoni huma biss manifestazzjonijiet speċjali tal-prinċipju ġenerali tal-ugwaljanza fit-trattament; ara partikolarment is-sentenza tas-27 ta' Jannar 2005, Europe Chemi-Con (Il-Ġermanja) vs Il-Kunsill (C-422/02 P, EU:C:2005:56, punt 33).

46 — Ara wkoll, minn issa, il-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Poiares Maduro fil-kawża Arcelor Atlantique et Lorraine *et* (C-127/07, EU:C:2008:292, Nru 32).

47 — Ara, b'mod partikolari, f'dan is-sens, is-sentenzi tat-12 ta' Mejju 2011, Il-Lussemburgu vs Il-Parlament u Il-Kunsill (C-176/09, EU:C:2011:290, punt 35), u tat-22 ta' Mejju 2014, Glatzel (C-356/12, EU:C:2014:350, punt 64).

evalwazzjonijiet kumplessi ta' natura politika, xjentifika, soċjali jew medika[48]. Madankollu, anki hawnhekk, l-istħarriġ fid-dawl tal-prinċipju tal-proporzjonalità min-naħa tal-Qorti tal-Ġustizzja għandu jkun iktar strett iktar ma jkunu gravi l-impatti ta' inugwaljanza fit-trattament għaċ-ċittadin tal-Unjoni[49].

i) L-għan tat-trattament differenti

62. Fl-isfond ta' dan l-istħarriġ limitat, għandu qabel xejn jiġi identifikat l-għan li qiegħed isegwi l-leġiżlatur tal-Unjoni bl-inugwaljanza fit-trattament tal-provvista ta' kotba diġitali fuq mezz fiżiku u l-provvista elettronika tagħhom.

63. It-trattament differenti kien introdott permezz tad-Direttiva 2009/47. Skont il-premessa 4 tad-Direttiva 2009/47, l-estensjoni tal-inċentivi fiskali, kif stabbilita fil-punt 6 tal-Anness III tad-Direttiva tal-VAT, għal kotba diġitali li huma pprovduti fuq mezz fiżiku, isservi "sabiex ir-referenza għall-kotba fl-Anness III tagħha tiġi ċċarata u aġġornata għall-progress tekniku". Madankollu, id-Direttiva 2009/47 ma bidlitx, partikolarment, id-dispożizzjoni prevista fit-tieni subparagrafu tal-Artikolu 98(2) tad-Direttiva tal-VAT, li jipprovdi r-rati tat-taxxa mnaqqsa bl-ebda mod ma huma applikabbli għal servizzi pprovduti elettronikament. Huwa għalhekk li, bħala tali, il-kotba diġitali trażmessi elettronikament ma jistgħux ikunu suġġetti għal rata tat-taxxa mnaqqsa[50].

64. Għalhekk, il-"progress tekniku" ma tteħidx inkunsiderazzjoni fil-firxa sħiħa tiegħu. Partikolarment il-mezz ta' trażmissjoni "naturali" tal-kotba diġitali, jiġifieri l-provvista elettronika, ma għandux ikun jista' japprofitta minn rata tat-taxxa mnaqqsa. Ir-raġuni għal dan, fl-aħħar mill-aħħar, tinsab fit-tieni subparagrafu tal-Artikolu 98(2) tad-Direttiva tal-VAT, li jeskludi l-applikazzjoni ta' rata tat-taxxa mnaqqsa għas-servizzi kollha pprovduti elettronikament[51], jiġifieri mhux biss għall-kotba diġitali trażmessi elettronikament. Għaldaqstant, l-għan ta' din id-dispożizzjoni, applikabbli b'mod ġenerali għas-suq tas-servizzi pprovduti elettronikament, huwa deċiżiv sabiex tiġi ġġustifikata l-inugwaljanza fit-trattament preżenti.

65. It-tieni subparagrafu tal-Artikolu 98(2) tad-Direttiva tal-VAT imur lura għad-dispożizzjoni prevista fir-raba' subparagrafu tal-Artikolu 12(3)(a), moqri flimkien mal-aħħar inċiż tal-Artikolu 9(2)(e) tas-Sitt Direttiva[52], li kien ġie inserit permezz tad-Direttiva 2002/38/KE[53]. Il-premessi tad-Direttiva 2002/38 ma jinkludu l-ebda indikazzjoni dwar l-għan li kien segwit b'din id-dispożizzjoni.

48 — Ara s-sentenzi tas-16 ta' Diċembru 2008, Arcelor Atlantique et Lorraine *et* (C-127/07, EU:C:2008:728, punt 57) u tat-22 ta' Mejju 2014, Glatzel (C-356/12, EU:C:2014:350, punt 52); ara, speċjalment fuq il-politika agrikola komuni, *inter alia*, is-sentenzi tad-29 ta' Ottubru 1980, Roquette Frères vs Il-Kunsill (138/79, EU:C:1980:249, punt 25), tal-5 ta' Ottubru 1994, Il-Ġermanja vs Il-Kunsill (C-280/93, EU:C1994:367, punti 89 u 90), kif ukoll tat-30 ta' Ġunju 2016, Lidl (C-134/15, EU:C:2016:498, punt 47); ara, barra minn hekk, fuq ir-rabtiet ġenerali tal-proporzjonalità, *inter alia*, is-sentenzi tat-12 ta' Novembru 1996, Ir-Renju Unit vs Il-Kunsill (C-84/94, EU:C:1996:431, punt 58), tal-1 ta' Marzu 2016, National Iranian Oil Company vs Il-Kunsill (C-440/14 P, EU:C:2016:128, punt 77), u tal-4 ta' Mejju 2016, Pillbox 38 (C-477/14, EU:C:2016:324, punt 49).

49 — Ara, f'dan is-sens, is-sentenza tas-16 ta' Diċembru 2008, Arcelor Atlantique et Lorraine *et* (C-127/07, EU:C:2008:728, punt 59); ara, partikolarment f'każ ta' interferenzi fi drittijiet fundamentali, is-sentenza tat-8 ta' April 2014, Digital Rights Ireland *et* (C-293/12 u C-594/12, EU:C:2014:238, punt 47).

50 — Ara s-sentenzi tal-5 ta' Marzu 2015, Il-Kummissjoni vs Franza (C-479/13, EU:C:2015:141, punti 17 u 40), kif ukoll tal-5 ta' Marzu 2015, Il-Kummissjoni vs Il-Lussemburgu (C-502/13, EU:C:2015:143, punti 26 u 47).

51 — Ara, f'dan ir-rigward, fl-Anness II tad-Direttiva tal-VAT, il-lista mhux eżawrjenti tas-servizzi pprovduti elettronikament imsemmija fl-Artikolu 58(1)(c), kif ukoll id-definizzjoni supplimentari fl-Artikolu 7 u fl-Anness I tar-Regolament ta' Implimentazzjoni tal-Kunsill (UE) Nru 282/2011, tal-15 ta' Marzu 2011, li jistabbilixxi miżuri ta' implimentazzjoni fir-rigward tad-Direttiva 2006/112/KE dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud (Riformulazzjoni) (ĠU 2011, L 77, p. 1).

52 — Is-Sitt Direttiva tal-Kunsill 77/388/KEE, tas-17 ta' Mejju 1977 fuq l-armonizzazzjoni tal-liġijiet tal-Istati Membri dwar taxxi fuq id-dħul mill-bejgħ - Sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud: bażi uniformi ta' stima (ĠU Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kapitolu 9, Vol. 1, p. 23), li, kif speċifikat fl-Artikolu 411(1) u fl-Artikolu 413 tad-Direttiva tal-VAT, kellha tiġi applikata sal-31 ta' Diċembru 2006.

53 — Ara l-Artikolu 1(2) tad-Direttiva tal-Kunsill 2002/38/KE, tas-7 ta' Mejju 2002, li temenda temporanjament id-Direttiva 77/388/KEE fir-rigward tal-aġġustamenti fit-taxxa fuq il-valur miżjud applikabbli fuq is-servizzi tax-xandir bir-radju u bit-televiżjoni u xi servizzi forniti b'mezzi elettroniċi (ĠU Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kapitolu 9, Vol. 1, p. 358).

66. Madankollu, il-proposta tal-Kummissjoni tirreferi għall-inċertezza li għaliha jistgħu jkunu esposti l-fornituri ta’ servizzi pprovduti elettronikament fir-rigward tar-rata tat-taxxa li għandha tkun applikata [54]. Dan għaliex, bid-Direttiva 2002/38, kien introdott l-obbligu għall-fornituri ta’ servizzi pprovduti elettronikament stabbiliti barra mill-Unjoni li jħallsu l-VAT fuq is-servizzi tagħhom lill-konsumaturi fi ħdan l-Unjoni f’dak l-Istat Membru li fih huwa stabbilit il-konsumatur [55]. B’dan il-mod għandhom ikunu evitati distorsjonijiet tal-kompetizzjoni [56] li jistgħu jirriżultaw minħabba l-politiki tat-taxxa ta’ Stati terzi. Din ir-regolazzjoni għandha l-konsegwenza li s-servizzi pprovduti elettronikament huma suġġetti għar-rata tat-taxxa tal-Istat Membru li fih ikun jinsab il-konsumatur.

67. Iżda, fl-istess waqt, l-issodisfar tal-obbligi fiskali ġodda fi ħdan l-Unjoni għandu jkun issemplifikat għall-persuni taxxabbli stabbiliti barra mill-Unjoni, probabbilment sabiex tkun iktar possibbli l-konformità ma’ dawn l-obbligi [57]. Fl-istess waqt, l-amministrazzjonijiet finanzjarji tal-Istati Membri għandhom jibbenefikaw ukoll mis-semplifikazzjonijiet filwaqt li jtejbu l-possibbiltajiet tagħhom ta’ kontroll [58]. Dan għandu jseħħ, fl-ewwel lok, billi l-persuni taxxabbli jkunu jistgħu josservaw l-obbligi tagħhom permezz tad-dikjarazzjonijiet elettroniċi tat-taxxi fi Stat Membru wieħed biss għall-Unjoni kollha [59]. Għandu jingħad ukoll li d-dispożizzjoni preċedenti għat-tieni subparagrafu tal-Artikolu 98(2) tad-Direttiva tal-VAT kienet tiżgura li dejjem kienet tapplika biss ir-rata standard tal-Istat Membru rispettiv fuq is-servizzi pprovduti elettronikament lill-konsumaturi ta’ dan l-Istat Membru.

68. Għall-kuntrarju, il-fornituri ta’ servizzi pprovduti elettronikament stabbiliti fi ħdan l-Unjoni kienu jinsabu f’sitwazzjoni differenti. Dan għaliex għalihom ma kien ser jinbidel xejn permezz tad-Direttiva 2002/38. Dawn kellhom jibqgħu jintaxxaw is-servizzi pprovduti elettronikament tagħhom fl-Istat Membru tad-domiċilju tagħhom, irrispettivament minn fejn kien stabbilit il-konsumatur rispettiv [60], u għaldaqstant is-servizzi tagħhom kienu suġġetti għall-massimu ta’ tliet rati tat-taxxa differenti ta’ dan l-Istat Membru.

69. Madankollu, fil-proċedura preżenti, il-Kummissjoni argumentat, essenzjalment, li l-projbizzjoni ta’ rati tat-taxxa mnaqqsa għal servizzi pprovduti elettronikament hija ta’ importanza anki għall-persuni taxxabbli attivi fi ħdan l-Unjoni, peress li tevita kompetizzjoni fiskali dannuża bejn l-Istati Membri. Dan għaliex, partikolarment minħabba l-fatt li għat-taxxa ta’ dawn il-persuni taxxabbli fir-rigward ta’ servizzi pprovduti elettronikament baqa’ biss deċiżiv l-uffiċċju rreġistrat tagħhom, Stat Membru seta’ jipprova jinċentiva lil dawn il-fornituri sabiex jistabbilixxu ruħhom fuq it-territorju tiegħu permezz tal-introduzzjoni ta’ tali rata tat-taxxa mnaqqsa. Fil-fatt, it-tmexxija ta’ netwerk ta’ distribuzzjoni elettronika tista’ tkun irrilokata relattivament faċli.

70. Madankollu, hawnhekk is-sitwazzjoni legali nbidlet fundamentalment sa mill-1 ta’ Jannar 2015. Kif speċifikat fl-Artikolu 58(1)(c) prevalenti tad-Direttiva tal-VAT [61], ir-regolazzjoni applikabbli għall-persuni taxxabbli residenti barra mill-Unjoni issa hija applikata wkoll għall-persuni taxxabbli stabbiliti fi ħdan l-Unjoni: is-servizzi pprovduti elettronikament għandhom dejjem ikunu ntaxxati fl-Istat Membru tal-konsumatur rispettiv. Il-fornituri kollha issa jistgħu jissodisfaw l-obbligi fiskali tagħhom fil-konfront tal-Istati Membri kollha permezz ta’ dikjarazzjoni tat-taxxa fi Stat Membru wieħed biss [62].

54 — Proposta tal-Kummissjoni tas-7 ta’ Ġunju 2000 għal Direttiva tal-Kunsill li temenda d-Direttiva 77/388/KEE rigward arranġamenti tat-taxxa fuq il-valur miżjud applikabbli għal ċerti servizzi forniti b’mezz elettroniku (COM[2000] 349 final), punti 3.1 u 5.2, Ad Artikolu 1(2).

55 — Ara l-Artikolu 9(2)(f) tas-Sitt Direttiva, dispożizzjoni li issa tinsab fl-Artikolu 58(1)(c) tad-Direttiva tal-VAT.

56 — Ara dik li issa hija l-premessa 23 tad-Direttiva tal-VAT.

57 — Ara l-proposta tal-Kummissjoni (iċċitata fin-nota ta’ qiegħ il-paġna 54), punti 3.1 u 3.2.

58 — Ara l-proposta tal-Kummissjoni (iċċitata fin-nota ta’ qiegħ il-paġna 54), punt 5 fil-bidu.

59 — Ara l-premessa 5 tad-Direttiva 2002/38; ara issa l-Artikoli 358a *et seq*. tad-Direttiva tal-VAT.

60 — Dan irriżulta mir-regola bażika tal-Artikolu 9(1) tas-Sitt Direttiva; ara l-proposta tal-Kummissjoni (iċċitata fin-nota ta’ qiegħ il-paġna 54), punt 2.

61 — Id-dispożizzjoni kienet emendata bl-Artikolu 5(1) tad-Direttiva 2008/8/KE, b’effett mill-1 ta’ Jannar 2015.

62 — Ara l-Artikoli 358 sa 369k tad-Direttiva tal-VAT.

71. Għalhekk, bħala riżultat, hawnhekk għandna x'naqsmu ma' żewġ għanijiet differenti tat-tieni subparagrafu tal-Artikolu 98(2) tad-Direttiva tal-VAT u d-dispożizzjonijiet predeċessuri tiegħu, li, għandu jingħad ukoll, għandhom ikunu ddifferenzjati temporalment: minn naħa, sal-31 ta' Diċembru 2014, il-projbizzjoni ta' rati tat-taxxa mnaqqsa għal servizzi pprovduti elettronikament serviet is-semplifikazzjoni tal-obbligi fiskali tal-persuni taxxabbli stabbiliti barra mill-Unjoni, u, min-naħa l-oħra, il-prevenzjoni tal-kompetizzjoni fiskali dannuża bejn l-Istati Membri; sa mill-1 ta' Jannar 2015, il-projbizzjoni sservi biss is-semplifikazzjoni tal-obbligi fiskali, iżda issa għas-suq sħiħ tas-servizzi pprovduti elettronikament.

ii) Għanijiet segwiti b'mod proporzjonat

72. Il-leġiżlatur tal-Unjoni kellu wkoll isegwi dawn l-għanijiet b'mod proporzjonat. F'dan ir-rigward, il-konsegwenzi tal-inugwaljanza fit-trattament għandhom jitqabblu mal-vantaġġi li jirriżultaw mill-fatt li jiġi segwit dan l-għan. Hawnhekk għandha tingħata attenzjoni li, fil-qasam tal-leġiżlazzjoni fiskali, il-leġiżlatur tal-Unjoni għandu jagħmel kunsiderazzjonijiet ekonomiċi u finanzjarji kumplessi u f'dan ir-rigward huwa intitolat għal marġni ta' evalwazzjoni u ta' diskrezzjoni [63].

73. Għandha ssir distinzjoni f'dak li jikkonċerna l-għan tas-semplifikazzjoni tal-obbligi fiskali minħabba ammont imnaqqas ta' rati tal-VAT li għandhom jiġu osservati. Dan għaliex il-projbizzjoni ta' rati tat-taxxa mnaqqsa għal servizzi pprovduti elettronikament isservi kemm lill-persuni taxxabbli kif ukoll lill-amministrazzjonijiet finanzjarji tal-Istati Membri [64].

74. F'dan ir-rigward, ma teżisti l-ebda relazzjoni raġonevoli bejn is-semplifikazzjoni eżistenti favur il-persuni taxxabbli u l-iżvantaġġi li huma jkollhom ibatu minħabba r-rifjut tal-applikazzjoni tar-rata tat-taxxa mnaqqsa għal kotba diġitali li huma trażmessi b'mod elettroniku. Dan huwa dovut għall-fatt li l-protezzjoni tagħhom minn diversità kbira ta' rati tat-taxxa kienet miksuba bi prezz għoli wisq, għaliex is-servizzi tagħhom issa huma suġġetti għal rata tat-taxxa ogħla u għalhekk qegħdin ibatu żvantaġġ kompetittiv. Ovvjament, l-invokazzjoni ta' kull vantaġġ fiskali tagħmel l-applikazzjoni tal-leġiżlazzjoni fiskali iktar ikkumplikata għall-benefiċjarju. Madankollu, dawn il-kumplikazzjonijiet addizzjonali ma jistgħux ifissru li l-leġiżlatur huwa liberu li jittratta sitwazzjonijiet simili b'mod differenti.

75. B'ħarsa lejn is-semplifikazzjoni tax-xogħol tal-amministrazzjonijiet finanzjarji tal-Istati Membri, in-natura proporzjonata tas-segwiment tal-għan tista' tkun opposta bi kwotazzjoni antika tal-Qorti tal-Ġustizzja, fis-sens li diffikultajiet prattiċi ma jistgħux jiġġustifikaw l-impożizzjoni ta' piż manifestament irraġonevoli, hawnhekk għall-kotba diġitali trażmessi elettronikament [65]. Madankollu, reċentement, fil-kuntest tal-projbizzjoni ta' diskriminazzjoni tal-libertajiet fundamentali, il-Qorti tal-Ġustizzja rrikonoxxiet, b'mod ċar, li l-amministrazzjonijiet finanzjarji għandhom interess leġittimu f'regoli li jistgħu jiġu ġestiti u kkontrollati faċilment [66].

76. Għalhekk, bħala prinċipju, huwa fid-diskrezzjoni tal-leġiżlatur tal-Unjoni li jistabbilixxi sistema ta' tassazzjoni speċjali għat-tassazzjoni tas-servizzi kollha pprovduti elettronikament skont il-post tal-konsum tagħhom. Il-fatt li tali sistema ta' tassazzjoni speċjali tista' tkun meħtieġa jirriżulta mis-sitwazzjoni partikolari tas-servizzi pprovduti elettronikament li, meta mqabbla mal-kummerċ klassiku ta' beni, huma pprovduti b'mod transkonfinali kważi mingħajr ebda sforz u li, barra minn hekk, jeħtieġu preżenza fiżika minima biss, hekk li l-intervent mill-awtoritajiet fiskali nazzjonali jsir iktar diffiċli.

63 — Ara l-punt 61, iktar 'il fuq.

64 — Ara l-punt 67 iktar 'il fuq.

65 — Ara sentenza tal-25 ta' Ottubru 1978, Royal Scholten-Honig u Tunnel Refineries (103/77 u 145/77, EU:C:1978:186, punti 81 sa 83).

66 — Ara sentenza tal-24 ta' Frar 2015, Sopora (C-512/13, EU:C:2015:108, punt 33).

77. Barra minn hekk, il-Qorti tal-Ġustizzja diġà rrikonoxxiet li, f'każ ta' sistemi kumplessi, il-leġiżlatur tal-Unjoni jista' jagħżel li jieħu azzjoni b'mod gradwali[67]. Għaldaqstant huwa aċċettabbli jekk, fl-ewwel lok, il-leġiżlatur tal-Unjoni jfassal sistema ta' tassazzjoni ġdida b'mod kemm jista' jkun sempliċi. Dan japplika partikolarment matul żmien li fih il-forrnituri ta' servizzi pprovduti elettronikament joħorġu għadd ta' prodotti ġodda, li l-klassifikazzjoni tagħhom fil-kategoriji eżistenti ta' rati tat-taxxa mnaqqsa tista' tqajjem dubji.

78. Madankollu, in-natura proporzjonata ta' tali teħid ta' azzjoni b'mod gradwali tiddependi minn reviżjoni regolari tas-sistema regolatorja[68]. Sa issa, l-aġir tal-istituzzjonijiet kompetenti fil-livell tal-Unjoni jissodisfa dan. Il-Kunsill diġà ppreveda, sa mill-introduzzjoni tad-dispożizzjonijiet rispettivi, li s-sistema ta' tassazzjoni speċjali għal servizzi pprovduti elettronikament għandha tkun riveduta wara ċertu żmien abbażi tal-esperjenzi miskuba[69]. Barra minn hekk, il-Kummissjoni reċentement ħabbret li ser teżamina t-tfassil ta' proposta għal direttiva li temenda d-Direttiva tal-VAT sabiex jiġi introdott trattament ugwali għal kotba diġitali trażmessi elettronikament[70].

79. Huwa minnu li, sa fejn, sal-31 ta' Diċembru 2014, l-għan tas-semplifikazzjoni tas-sistema ta' tassazzjoni kien jikkonċerna biss lill-persuni taxxabbli stabbiliti barra mill-Unjoni, il-kunsiderazzjonijiet esposti iktar 'il fuq għandhom importanza relattivament baxxa. Madankollu, fi kwalunkwe każ, f'dan il-perijodu dan qiegħed jiġi kkumpensat permezz tal-għan leġittimu tal-prevenzjoni ta' kompetizzjoni fiskali dannuża bejn l-Istati Membri[71].

80. Mill-banda l-oħra, in-naħa l-oħra tal-miżien ma tantx fiha piż.

81. B'hekk, id-distorsjonijiet tal-kompetizzjoni bejn il-forrnituri ta' kotba diġitali li huma pprovduti fuq mezz fiżiku u dawk ta' kotba diġitali li huma pprovduti elettronikament, huma mistennija li jkunu limitati. Dan għaliex, fis-seduta, ir-Repubblika tal-Polonja bir-raġun kollu ġibdet l-attenzjoni għall-fatt li l-ispejjeż tad-distribuzzjoni elettronika huma ħafna iktar baxxi minn dawk għad-distribuzzjoni tradizzjonali ta' beni. Konsegwentement, il-kotba diġitali trażmessi elettronikament jistgħu jiġu offruti regolarment bi prezz iktar baxx minn dawk fuq mezz fiżiku, saħansitra meta jkunu suġġetti għal rata tal-VAT ogħla.

82. F'dan l-isfond ma humiex identifikabbli effetti negattivi qawwija fuq l-aċċess transkonfinali għal kotba, protett mil-libertajiet fundamentali, jew – kif innotat bir-raġun mir-Rzecznik Praw Obywatelskich (Ombudsman Pollakk) – fuq l-aċċess minn persuni b'diżabbiltà għall-kotba[72].

83. Għaldaqstant, l-għanijiet tal-leġiżlatur tal-Unjoni marbuta mat-tieni subparagrafu tal-Artikolu 98(2) tad-Direttiva tal-VAT qegħdin jiġu segwiti b'mod proporzjonat.

c) Konklużjoni interim

84. It-trattament differenti tal-kotba diġitali skont il-forma ta' trażmissjoni tagħhom, li jirriżulta mill-punt 6 tal-Anness III, moqri flimkien mal-Artikolu 98(2) tad-Direttiva tal-VAT, fir-rigward tar-rata tat-taxxa mnaqqsa, huwa għaldaqstant iġġustifikat u konsegwentement ma jmurx kontra l-prinċipju ta' ugwaljanza fit-trattament.

67 — Ara sentenzi tas-16 ta' Diċembru 2008, Arcelor Atlantique et Lorraine *et* (C-127/07, EU:C:2008:728, punt 57), u tas-17 ta' Ottubru 2013, Schaible (C-101/12, EU:C:2013:661, punt 91).

68 — Ara, f'dan is-sens, is-sentenza tas-16 ta' Diċembru 2008, Arcelor Atlantique et Lorraine *et* (C-127/07, EU:C:2008:728, punt 62).

69 — Ara l-Artikoli 4 u 5 tad-Direttiva 2002/38 kif ukoll l-Artikolu 6 tad-Direttiva 2008/8.

70 — Ara l-Komunikazzjoni tal-Kummissjoni lill-Parlament Ewropew, lill-Kunsill u lill-Kumitat Ekonomiku u Soċjali Ewropew tas-7 ta' April 2016 dwar pjan ta' azzjoni dwar il-VAT (COM[2016] 148 final), taħt 5.

71 — Ara l-punt 69, iktar 'il fuq.

72 — Ara, f'dan ir-rigward, l-Artikolu 26 tal-Karta.

2. L-esklużjoni ta’ gazzetti u rivisti diġitali pprovduti fuq mezz fiżiku

85. It-tieni nett issa għandu jiġi eżaminat jekk iċ-ċirkustanza li l-punt 6 tal-Anness III, moqri flimkien mal-Artikolu 98(2) tad-Direttiva tal-VAT, ma jagħmilx possibbli rata ta’ taxxa mnaqqsa għal gazzetti u rivisti diġitali pprovduti fuq mezzi fiżiċi, tistax tkun kompatibbli mal-prinċipju ta’ ugwaljanza fit-trattament. F’dan ir-rigward għandhom jittieħdu inkunsiderazzjoni żewġ inugwaljanzi fit-trattament differenti.

a) Paragun ma’ kotba diġitali

86. Minn naħa, il-gazzetti u r-rivisti diġitali qegħdin jiġu ttrattati b’mod differenti mill-kotba diġitali billi tal-aħħar jistgħu jkunu suġġetti għal rata tat-taxxa mnaqqsa jekk ikunu pprovduti fuq mezz fiżiku.

87. L-ewwel nett, sabiex ikun hemm ksur tal-prinċipju ta’ ugwaljanza fit-trattament huwa meħtieġ li fil-każ ta’ gazzetti u rivisti, minn naħa, u fil-każ ta’ kotba, min-naħa l-oħra, ikunu kkonċernati sitwazzjonijiet komparabbli[73].

88. Madankollu, dan ma huwiex il-każ. Is-sitwazzjonijiet ma humiex komparabbli, la fir-rigward tal-għan tas-sistema komuni tal-VAT u lanqas fid-dawl tal-għan tad-dispożizzjoni eżaminata[74].

89. L-ewwel nett, il-gazzetti u r-rivisti ġeneralment ma jinsabux f’kompetizzjoni mal-kotba. Il-forom differenti ta’ pubblikazzjonijiet jappellaw għal bżonnijiet differenti tal-konsumatur billi, normalment, dawn jiddistingwu ruħhom fir-rigward tat-tul tat-test, it-tip ta’ informazzjoni, l-aspirazzjoni artistika u r-rilevanza permanenti. Għaldaqstant, dawn ma humiex komparabbli fir-rigward tal-għan tas-sistema komuni tal-VAT, jiġifieri li jiġu evitati distorsjonijiet tal-kompetizzjoni[75].

90. It-tieni nett, lanqas fid-dawl tal-għan tad-dispożizzjoni eżaminata ma teżisti komparabbiltà bejn il-gazzetti u r-rivisti, minn naħa, u l-kotba, min-naħa l-oħra. L-iskop edukattiv, segwit mill-punt 6 tal-Anness III tad-Direttiva tal-VAT[76], normalment huwa differenti ħafna fil-każ ta’ dawn il-forom ta’ pubblikazzjoni distinti. Filwaqt li l-gazzetti u r-rivisti iktar għandhom aspett attwali, fil-każ tal-kotba ħafna drabi huwa kkonċernat it-twassil ta’ għerf iktar sinjifikattiv fuq terminu twil jew inkella l-espressjoni artistika. Għalhekk, l-għan ta’ inċentivi fiskali tal-kotba, minn naħa, kif ukoll ta’ gazzetti u rivisti, min-naħa l-oħra, huwa pjuttost differenti fi ħdan il-qasam edukattiv.

91. Għaldaqstant, it-trattament differenti ta’ gazzetti u rivisti diġitali pprovduti fuq mezz fiżiku meta mqabbla ma’ kotba diġitali pprovduti fuq mezz fiżiku ma jmurx kontra l-prinċipju ta’ ugwaljanza fit-trattament.

b) Paragun mal-gazzetti u r-rivisti fuq il-karta

92. Min-naħa l-oħra, gazzetti u rivisti diġitali pprovduti fuq mezz fiżiku huma ttrattati b’mod differenti wkoll minn gazzetti u rivisti ppubblikati fuq il-karta.

93. Minkejja li, hawnhekk, ir-riżultat ma huwiex daqshekk ċar bħal fil-każ ta’ qabel, jiena tal-fehma li gazzetti u rivisti fil-forma ta’ karta u gazzetti u rivisti diġitali fuq mezz fiżiku, lanqas ma huma oġġettivament komparabbli.

73 — Ara, dwar dan il-prerekwiżit, il-punt 37, iktar ’il fuq.

74 — Ara, dwar dawn il-prerekwiżit, il-punt 39, iktar ’il fuq.

75 — Ara l-punti preċedenti 40 u 42.

76 — Ara l-punti preċedenti 55 u 56.

94. Huwa minnu li, fid-dawl tal-għan tal-inċentiv fiskali tal-punt 6 tal-Anness III tad-Direttiva tal-VAT, bħala prinċipju għandha tiġi preżunta l-komparabbiltà bejn gazzetti u rivisti diġitali u stampati, billi, f'dan ir-rigward, il-kontenut biss għandu jkun determinanti [77].

95. Madankollu, l-istess ma japplikax fid-dawl tal-għan tas-sistema komuni tal-VAT, li huwa l-prevenzjoni ta' distorsjonijiet tal-kompetizzjoni [78]. Dan għaliex, fis-sentenza K, il-Qorti tal-Ġustizzja diġà kkonstatat, fir-rigward tal-kotba, li mhux neċessarjament teżisti l-kompetizzjoni bejn il-verżjoni diġitali tagħhom fuq mezz fiżiku u l-verżjoni tal-karta tagħhom. Għall-kuntrarju, l-eżistenza ta' tali kompetizzjoni tiddependi minn għadd ta' ċirkustanzi, li mhux biss huma differenti minn Stat Membru għal ieħor, iżda li jistgħu jinbidlu wkoll mal-mogħdija taż-żmien [79]. Issa, fil-każ ta' sitwazzjoni fattwali mhux ċara b'dan il-mod, huwa biss il-leġiżlatur tal-Unjoni, u mhux il-Qorti tal-Ġustizzja, li għandu jwettaq evalwazzjoni kumplessa ta' sitwazzjoni ta' kompetizzjoni fl-Unjoni kollha fil-qafas tad-diskrezzjoni leġiżlattiva tiegħu [80].

96. Għalhekk, il-prinċipju ta' ugwaljanza fit-trattament lanqas ma huwa miksur mill-fatt li, kif speċifikat fil-punt 6 tal-Anness III, moqri flimkien mal-Artikolu 98(2) tad-Direttiva tal-VAT, gazzetti u rivisti diġitali pprovduti fuq mezz fiżiku ma jistgħux ikunu suġġetti għal rata tat-taxxa mnaqqsa, għall-kuntrarju tal-forma stampata tagħhom.

3. Id-differenza fit-trattament ta' pubblikazzjonijiet trażmessi elettronikament meta mqabbla ma' dawk stampati

97. Fl-aħħar nett, għad irid jiġi analizzat jekk it-trattament differenti tal-pubblikazzjonijiet diġitali kollha li huma trażmessi elettronikament meta mqabbla mal-pubblikazzjonijiet stampati, li jirriżulta mill-punt 6 tal-Anness III moqri flimkien mal-Artikolu 98(2) tad-Direttiva tal-VAT, jistax jikkostitwixxi ksur tal-prinċipju ta' ugwaljanza fit-trattament.

98. Madankollu, abbażi tal-kunsiderazzjonijiet preċedenti, dan ma huwiex il-każ.

99. Fl-aħħar mill-aħħar, f'dan ir-rigward ftit hija rilevanti l-kwistjoni ta' jekk pubblikazzjonijiet diġitali u stampati humiex ġeneralment komparabbli b'mod suffiċjenti fi ħdan it-tifsira tal-ġurisprudenza. Fid-dawl tal-għan tad-dispożizzjoni eżaminata, dan huwa kkonfermat mill-fatt li bejn pubblikazzjonijiet diġitali, li huma trażmessi elettronikament, u pubblikazzjonijiet stampati, hemm differenza sostanzjali wkoll fejn jidħol il-*bżonn* tagħhom ta' din l-għajnuna, li tirriżulta mill-ispejjeż differenti ħafna tad-distribuzzjoni [81]. Ma' din jiżdied it-teħid inkunsiderazzjoni tad-diskrezzjoni tal-leġiżlatur tal-Unjoni waqt l-evalwazzjoni tas-sitwazzjoni tal-kompetizzjoni [82].

100. Madankollu, anki jekk wieħed jassumi l-komparabbiltà tagħhom, it-trattament differenti ta' pubblikazzjonijiet diġitali trażmessi elettronikament u pubblikazzjonijiet stampati xorta waħda jkun iġġustifikat fil-preżent. Kif diġà indikat, dan jirriżulta partikolarment mill-għan leġittimu tal-leġiżlatur, jiġifieri li tkun prevista sistema ta' tassazzjoni speċjali għal servizzi pprovduti elettronikament [83]. F'dan ir-rigward, it-trattament differenti ta' pubblikazzjonijiet trażmessi elettronikament meta mqabbla ma' pubblikazzjonijiet stampati huwa bil-wisq iktar proporzjonat billi, b'dan il-mod, is-sitwazzjoni ta' kompetizzjoni mistennija tkun inqas distinta milli fil-każ ta' pubblikazzjonijiet diġitali identiċi [84].

77 — Ara l-punti preċedenti 56 u 57.

78 — Ara l-punt 40, iktar 'il fuq.

79 — Ara sentenza tal-11 ta' Settembru 2014, K, C-219/13 (EU:C:2014:2207, punti 24 sa 32).

80 — Ara l-punt 61, iktar 'il fuq.

81 — Ara l-punt 81, iktar 'il fuq.

82 — Ara l-punt 95, iktar 'il fuq.

83 — Ara l-punti preċedenti 66 *et seq.*

84 — Ara l-punt 81, iktar 'il fuq.

101. Għalhekk, il-prinċipju ta' ugwaljanza fit-trattament lanqas ma huwa miksur minkejja l-fatt li l-punt 6 tal-Anness III, moqri flimkien mal-Artikolu 98(2) tad-Direttiva tal-VAT, jeskludi pubblikazzjonijiet trażmessi elettronikament mill-kamp ta' applikazzjoni tar-rata tat-taxxa mnaqqsa, għall-kuntrarju ta' dawk stampati.

V – Konklużjoni

102. Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet preċedenti kollha, nipproponi li l-Qorti tal-Ġustizzja tiddeċiedi kif ġej:

L-eżami tad-domandi magħmula ma żvela ebda element tali li jista' jaffettwa l-validità tal-punt 6 tal-Anness III tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE, tat-28 ta' Novembru 2006, dwar sistema komuni tal-VAT, fil-verżjoni tad-Direttiva 2009/47/KE.