Ġabra tal-ġurisprudenza

KONKLUŻJONIJIET TAL-AVUKAT ĠENERALI
BOBEK
ippreżentati fis-7 ta' Settembru 2017[1]

Kawża C-251/16

Edward Cussens
John Jennings
Vincent Kingston
vs
T. G. Brosman

[Talba għal deċiżjoni preliminari mressqa mis-Supreme Court (qorti suprema, l-Irlanda)]

"VAT — Evitar tat-taxxa — Applikabbiltà diretta tal-prinċipju ta' projbizzjoni ta' abbuż ta' dritt irrikonoxxut fis-sentenza Halifax *et* (C-255/02)"

I. Introduzzjoni

1. L-awtoritajiet tat-taxxa ma jħobbux faċilment. Hemm (probabbilment mill-inqas) eċċezzjoni notevoli għal din ir-regola: is-sentenza tal-2006 fil-kawża Halifax[2], li fiha din il-Qorti tal-Ġustizzja kkonfermat l-eżistenza tal-prinċipju ta' projbizzjoni ta' prattiki abbużivi fil-qasam tad-dritt tal-VAT. Dik is-sentenza tidher li tħaddnet b'passjoni mill-awtoritajiet tat-taxxa fl-Istati Membri kollha.

2. Madankollu, kif spiss ikun il-każ, in-natura vera tas-suġġett tas-sentimenti emozzjonali ffurmati f'daqqa ta' dak li jkun x'aktarx tibqa' nebuluża u mhux esplorata għal xi żmien[3]. L-istess jgħodd għall-projbizzjoni ta' prattiki abbużivi, imsejħa wkoll bħala projbizzjoni ta' abbuż ta' dritt fil-qasam tal-VAT. Għalkemm kien espliċitament ikkonfermat aktar minn għaxar snin ilu, u minn dakinhar kien is-suġġett ta' diskussjoni u analiżi akkademika estensiva, it-tħaddim iddettaljat ta' dak il-prinċipju, inkluż it-test preċiż li għandu jiġi applikat biex jiġi aċċertat l-abbuż, jista' jingħad li għadu kemxejn sottożviluppat.

3. Din it-talba preliminari qed tistieden lill-Qorti tal-Ġustizzja biex telabora dwar il-kundizzjonijiet tal-applikazzjoni u l-effetti prattiċi ta' dak il-prinċipju fil-kuntest ta' talba għal deċiżjoni preliminari magħmula mis-Supreme Court (qorti suprema, l-Irlanda).

4. E. Cussens, J. Jennings u V. Kingston (iktar 'il quddiem l- "appellanti") bnew 15-il dar tal-villeġġatura f'sit ġewwa Cork, l-Irlanda. Huma kkonċedew kirja fuq il-proprjetajiet għal 20 sena u xahar lil impriża konnessa. Skont il-liġi Irlandiża, il-kirja ta' 20 sena ġiet ittrattata bħala l-ewwel trasferiment ta' proprjetà immobbli. Il-VAT ġiet imposta fuq il-valur kapitalizzat tal-kirja. Dak il-ftehim ġie kkanċellat xahar wara u l-proprjetajiet inbiegħu mill-appellanti lil terzi. L-ebda VAT ma kienet pagabbli fuq dak

1 Lingwa oriġinali: l-Ingliż.

2 Sentenza tal- 21 ta' Frar 2006, Halifax *et* (C-255/02, EU:C:2006:121).

3 Ċiniku (jew realista, jiddependi mill-fehma ta' dak li jkun) jista' jżid jgħid li tal-aħħar hija wkoll prekundizzjoni għall-eżistenza kontinwa tal-ewwel.

il-bejgħ skont il-liġi Irlandiża, minħabba li l-VAT kienet dovuta biss fuq l-ewwel trasferiment oriġinali, jiġifieri fuq il-kirja fit-tul. Sussegwentement, l-awtorità tat-taxxa Irlandiża ddeċidiet li l-ewwel trasferiment, il-kirja fit-tul, kienet finzjoni u abbuż ta' dritt. Dik il-kirja għalhekk kellha tiġi injorata għall-finijiet tal-VAT u l-VAT kellha tiġi imposta fuq il-bejgħ sussegwenti lil terzi, daqslikieku kien l-ewwel trasferiment. Dan jirriżulta f'li l-appellanti jħallsu ħafna iktar VAT.

5. Id-deċiżjoni tal-awtorità tat-taxxa ġiet appellata u l-każ eventwalment wasal quddiem is-Supreme Court (qorti suprema tal-Irlanda). Is-Supreme Court (qorti suprema) għamlet tmien domandi lill-Qorti tal-Ġustizzja. L-ewwel u t-tieni domandi jistaqsu jekk il-prinċipju tad-dritt tal-Unjoni dwar il-projbizzjoni tal-abbuż ta' dritt huwiex effettiv direttament u jegħlibx il-prinċipji ta' ċertezza legali u aspettattivi leġittimi. Jekk wieħed jassumi l-prinċipju ta' projbizzjoni ta' abbuż ta' dritt huwa effettiv direttament, ir-raba' u s-seba' domandi jitolbu kjarifika dwar il-kundizzjonijiet ta' applikazzjoni tiegħu. Jekk dawk il-kundizzjonijiet jiġu ssodisfatti f'dan il-każ, it-tielet domanda tistaqsi dwar kif jistgħu jerġgħu jiġu interpretati u vvalutati mill-ġdid it-tranżazzjonijiet għall-finijiet tal-VAT. Il-ħames, is-sitt u t-tmien domandi jistaqsu dwar il-konsegwenzi ta' inkompatibbiltà mas-Sitt Direttiva tal-VAT 77/388 [4] ta' dispożizzjoni speċifika tad-dritt nazzjonali.

II. Il-kuntest ġuridiku

A. Id-dritt tal-Unjoni

1. Direttiva 77/388 (iktar 'il quddiem is-"Sitt Direttiva tal-VAT")

6. Skont l-Artikolu 2(1) tas-Sitt Direttiva tal-VAT [5] "il-provvista ta' oġġetti u servizzi magħmula bi ħlas fit-territorju tal-pajjiż minn persuna taxxabbli li taġixxi bħala tali" hija suġġetta għall-VAT.

7. L-Artikolu 4(3) jgħid li:

"L-Istati Membri jistgħu wkoll iqisu bħala persuna taxxabbli lil kull min jagħmel attività kultant li jkollha x'taqsam ma' l-attivitajiet imsemmija fil-paragrafu 2 u partikolarment waħda minn dawn li ġejjin:

(a) il-provvista ta' immobbli jew parti minn immobbli qabel l-ewwel okkupazzjoni u ta' l-art li jkunu fuqha; [...] Stati Membri jistgħu jistabbilixxu l-kondizzjonijiet kif dan il-kriterju għandu jkun applikat għal alterazzjonijiet f'immobbli u fl-art li jkunu fuqha.

L-Istati Membri jistgħu japplikaw kriterji oħra barra dak ta' l-ewwel okkupazzjoni, bħal ma huwa l-perjodu ta' żmien bejn id-data tat-tlestija ta' l-immobbli u d-data ta' l-ewwel provvista jew il-perjodu bejn id-data ta' l-ewwel okkupazzjoni u d-data tal-provvista sussegwenti, iżda li dawn il-perjodi ma jaqbżux il-ħames snin u s-sentejn rispettivament.

'Binja' tfisser kull struttura fissa ma' jew fl-art;

(b) il-provvista ta' art għall-bini.

'Art għall-bini' tfisser kull art mhux żviluppata jew art żviluppata meqjusa hekk mill-Istati Membri."

4 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).

5 Issa ssostitwita bid-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE, tat-28 ta' Novembru 2006 dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud, ĠU 2006 L 347, p. 1.

8. L-Artikolu 5 li huwa intitolat "Provvista ta' oġġetti" jipprovdi li

"1. 'Provvista ta' oġġetti' tfisser it-trasferiment tad-dritt ta' sid li jiddisponi minn proprjetà korporali.

[…]

3. Stati Membri jistgħu iqisu dawn l-affarijiet li ġejjin bħala proprjetà korporali:

(a) ċertu interess fi proprjetà immobbli;

(b) drittijiet *in rem* li jagħtu lit-titulari dritt li juża l-proprjetà immobbli;

(ċ) ishma jew interessi ekwivalenti għall-ishma li jagħtu lit-titulari tagħhom drittijiet *de jure* jew *de facto* ta' sid jew pussess fuq il-proprjetà immobbli jew parti minnha."

9. L-Artikolu 13 tas-Sitt Direttiva tal-VAT, intitolat "Eżenzjonijet fit-territorju tal-pajjiż", jgħid dan li ġej:

"[...]

"B. Eżenzjonijiet oħrajnMingħajr preġudizzju għal disposizzjonijet oħra tal-Komunità, l-Istati Membri għandhom jeżentaw li ġej taħt il-kondizzjonijiet li huma għandhom jistabilixxu għall-iskopijiet biex jassiguraw l-applikazzjoni korretta u ċara ta' l-eżenzjonijet u tal-prevenzjoni ta' kwalunkwe eżenzjoni possibbli, evitar u abbuż:

[…]

(g) il-provvista ta' bini jew partijiet minnhom, u ta' l-art li fuqha huma qiegħdin, [minbarra] kif deskritti [deskritta] fl-Artikolu 4(3)(a)."

B. Id-dritt Irlandiż

10. Bis-saħħa tal-Artikolu 4 tal-Att dwar il-VAT 1972, kif kien fiż-żmien rilevanti:"(1) (a) Dan l-artikolu japplika għall-beni immobbli —

(i) li ġew żviluppati minn jew f'isem il-persuna li tipprovdihom [...]

(b) F'din it-taqsima 'interess', fir-rigward ta' beni immobbli, ifisser proprjetà jew interess fiha li, meta nħolqot, kienet għal perijodu ta' mill-inqas għaxar snin jew, jekk kien għal perjodu ta' inqas minn għaxra snin[...] u riferiment għal ċessjoni ta' interess jinkludi riferiment għall-ħolqien ta' interess[...]

(2) [...] provvista ta' beni immobbli titqies għall-finijiet ta' dan l-att li seħħet jekk, imma biss jekk, persuna li jkollha interess f'beni immobbli li għalihom japplika dan l-artikolu ċċedi (inkluż permezz ta' rinunzja jew permezz ta' trasferiment), f'dak li jirrigwarda l-intier jew xi parti minn dawk il-beni, dak l-interess jew interess li joħroġ minnu.

[…]

(4) Meta persuna li jkollha interess f'beni immobbli li għalihom japplika dan l-artikolu ċċedi, f'dak li jirrigwarda l-intier jew parti minn dawk il-beni, interess li joħroġ minn dak l-interess f'ċirkostanzi li fihom hija żżomm ir-riverżjoni fuq l-interess ċedut, hija għandha, fir-rigward tar-riverżjoni hekk miżmuma, titqies, għall-finijiet tal-artikolu 3(1)(f), li tkun għamlet approprjazzjoni tal-beni jew ta' parti minnhom, skont il-każ, għal skop li ma huwiex l-iskop tan-negozju tagħha.

[...]

(6) Minkejja kull ħaġa f'dan l-artikolu jew fl-artikolu 2 it-taxxa m'għandhiex tiġi imposta fuq il-provvista ta' beni immobbli—

(a) li fir-rigward tagħha dritt favur il-persuna li tagħmel il-provvista għal tnaqqis skont l-Artikolu 12 fir-rigward ta' kwalunkwe taxxa imposta jew imħallsa fuq il-provvista jew l-iżvilupp tal-beni ma nħoloqx u ma kienx, għajr għall-artikolu 3(5)(b)(iii), jinħoloq, jew

(b) li kienu okkupati qabel il-ġurnata speċifikata u li ma kinux ġew żviluppati bejn dik id-data u d-data tal-provvista barra minn provvista ta' oġġetti immobbli li għalihom japplikaw id-dispożizzjonijiet tas-subartikolu (5).

[...]

(9) Meta ċ-ċessjoni ta' interess f'beni immobbli tkun imponibbli għat-taxxa u meta dawk il-beni ma jkunux ġew żviluppati mid-data taċ-ċessjoni ta' dak l-interess (iktar 'il quddiem f'dan is-subartikolu, 'l-interess taxxabbli') kwalunkwe ċessjoni ta' interess f'dawk il-beni wara dik id-data minn persuna li ma hijiex il-persuna li akkwistat l-interess taxxabbli għandha, għall-finijiet ta' dan l-att, titqies bħala provvista ta' beni immobbli li għaliha japplika l-Artikolu 4(6)."

11. Skont l-Artikolu 10(9) tal-Att (fil-verżjoni applikabbli fl-2002):

"(a) Mal-provvista ta' beni immobbli u mal-provvista ta' servizzi li jikkonsistu fl-iżvilupp ta' beni immobbli, il-valur ta' kwalunkwe interess fil-beni ċeduti b'konnessjoni mal-provvista għandu jkun inkluż fil-kunsiderazzjoni.

(b) Il-valur ta' kwalunkwe interess f'beni immobbli għandu jkun il-prezz tas-suq miftuħ ta' dak l-interess. Iżda meta r-rinunzja jew ċessjoni ta' interess f'beni immobbli tkun provvista ta' beni immobbli li tkun taxxabbli, il-prezz tas-suq miftuħ ta' dak l-interess għandu jiġi ddeterminat daqslikieku l-persuna li rrinunzjat jew ċediet dak l-interess kienet qed tittrasferixxi interess f'dawk il-beni li dik il-persuna kienet ħolqot għall-perjodu bejn id-data tar-rinunzja jew taċ-ċessjoni u d-data li fiha dak l-interess irrinunzjat jew ċedut kien ikun skada li kieku ma kienx hemm ir-rinunzja jew iċ-ċessjoni tiegħu."

12. Kien hemm regoli addizzjonali dwar il-valutazzjoni għall-finijiet tal-VAT ta' tranżazzjonijiet fi proprjetà immobbli fir-Regolament 19 Value Added Tax Regulations 1979 (S.I. 63 tal-1979), kif emendat, li qalu li:(2) Meta persuna li jkollha interess f'beni immobbli (f'dan il-paragrafu msejħa t-"trasferent") tittrasferixxi fir-rigward ta' dak kollu jew parti minn dawk il-beni interess li joħroġ minn dak l-interess f'dawk iċ-ċirkustanzi li hija żżomm ir-riverżjoni fuq l-interess ittrasferit (f'dan il-paragrafu msemmi bħala l-interess ta' riverżjoni), għandhom japplikaw id-dispożizzjonijiet li ġejjin:

(a) il-valur tal-interess ta' riverżjoni għandu jiġi aċċertat billi jitnaqqas il-valur tal-interess ittrasferit mill-valur tal-interess sħiħ li t-trasferent kellu fil-beni jew fil-parti ttrasferita fiż-żmien meta sar it-trasferiment, u

(b) jekk skont it-termini tat-trasferiment, l-interess ittrasferit huwa għal perjodu ta’ għoxrin sena jew iktar, jew jitqies li jkun għal perjodu ta’ għoxrin sena jew iktar, il-valur tal-interess ta’ riverżjoni ma għandux jitqies.”

III. Il-fatti, il-proċedura u d-domandi preliminari

13. L-appellanti kienu koproprjetarji ta’ biċċa art f’Cork (l-Irlanda) li fuqha bnew 15-il dar ta’ villeġġatura (iktar ’il quddiem il-“proprjetajiet”). Kif iddikjarat mill-qorti tar-rinviju, sabiex jitnaqqas l-ammont tal-VAT li jitħallas fuq il-bejgħ tal-proprjetajiet, huma kkonkludew numru ta’ tranżazzjonijiet preliminari ma’ kumpannija relatata, Shamrock Estates Limited (iktar ’il quddiem l-“SEL”) (iktar ’il quddiem it-“tranżazzjonijiet ta’ qabel il-bejgħ”).

14. Fit-8 ta’ Marzu 2002, l-appellanti daħlu għal kirja fit-tul tal-proprjetajiet ma’ SEL għal perijodu ta’ 20 sena u xahar (iktar ’il quddiem il-“kirja fit-tul”). Il-proprjetajiet inkrew lura lill-appellanti għal sentejn (iktar ’il quddiem il-“kirja għal żmien qasir”).

15. Fit-3 ta’ April 2002, iż-żewġ kirjiet ġew irrinunzjati reċiprokament mill-partijiet u s-sjieda sħiħa tal-proprjetajiet reġgħet lura għand l-appellanti. F’Mejju 2002, l-appellanti biegħu l-proprjetajiet lil xerrejja terzi.

16. Bħala regola bażika, l-ewwel provvisti ta’ proprjetà immobbli fl-Irlanda huma suġġetti għall-VAT. Il-provvisti sussegwenti huma eżentati. Fil-każ ta’ provvisti fil-forma ta’ bejgħ ta’ interess ta’ proprjetà mingħajr piżijiet, il-VAT hija imposta fuq il-prezz tal-bejgħ. Kirjiet ta’ iktar minn 20 sena fit-tul fl-Irlanda huma ttrattati bħala provvisti ta’ proprjetà immobbli [6]. F’każijiet bħal dawn il-VAT hija imposta fuq il-valur kapitalizzat tagħhom.

17. Kieku l-proprjetajiet nbiegħu direttament mill-appellanti (jiġifieri mingħajr it-tranżazzjonijiet ta’ qabel il-bejgħ) kienu jkunu dovuti fuq dak il-bejgħ EUR 125 746 bħala VAT. Madankollu, l-appellanti ddikjaraw EUR 40 000 bħala VAT fuq il-kirja fit-tul, billi kienu l-ewwel provvista tal-proprjetajiet, bil-kirja għal żmien qasir, ir-riverżjoni wara r-rinunzja tal-kirjiet u l-bejgħ sussegwenti tal-proprjetajiet f’Mejju 2002 kollha jkunu eżentati mill-VAT.

18. L-awtorità tat-taxxa Irlandiża qieset li t-tranżazzjonijiet ta’ qabel il-bejgħ kienu kostruzzjoni artifiċjali u għandhom jiġu injorati għall-finijiet tal-istima tal-VAT. L-ammont tal-VAT dovut kien għalhekk ta’ EUR 125 746 fuq il-bejgħ tal-proprjetajiet (wara li jitnaqqas l-ammont ta’ EUR 40 000 diġà mħallas).

19. L-appellanti kkontestaw dik l-istima u l-każ eventwalment ġie appellat quddiem is-Supreme Court (qorti suprema tal-Irlanda), li ddeċidiet li tissospendi l-proċeduri u tagħmel id-domandi preliminari li ġejjin lill-Qorti tal-Ġustizzja:

“(1) Il-prinċipju ta’ abbuż ta’ dritt, li kif ġie ddikjarat fis-sentenza tal-21 ta’ Frar 2006, Halifax *et*, C-225/02, EU:C:2006:121, huwa applikabbli fil-qasam tal-VAT, għandu effett dirett kontra individwu fl-assenza ta’ miżura nazzjonali, kemm jekk leġiżlattiva kif ukoll jekk ġudizzjarja, li timplementa dan il-prinċipju, meta, bħal ma huwa l-każ f’din il-kawża, ir-riklassifikazzjoni tat-tranżazzjonijiet ta’ qabel il-bejgħ u ta’ dawk tal-bejgħ lix-xerrejja (iktar ’il quddiem imsemmija, flimkien, it-“tranżazzjonijiet tar-rikorrenti”), kif issuġġerita mill-Commissioners, tnissel fi ħdan ir-rikorrenti responsabbiltà għall-ħlas tal-VAT, filwaqt li, skont applikazzjoni korretta tad-dispożizzjonijiet tal-leġiżlazzjoni nazzjonali fis-seħħ dak iż-żmien għat-tranżazzjonijiet tar-rikorrenti, tali responsabbiltà ma kinitx tnisslet?

6 B’mod iktar preċiż, il-kirjiet ta’ iktar minn 10 snin huma ttrattati bħala provvisti ta’ proprjetà immobbli suġġetti għall-VAT. Madankollu, jekk idumu inqas minn 20 sena, il-VAT hija wkoll imposta fuq l-interess riverżjonarju.

(2) Jekk ir-risposta għall-ewwel domanda tkun li l-prinċipju ta' abbuż ta' dritt għandu effett dirett għal individwu, anki fl-assenza ta' miżura nazzjonali, kemm jekk leġiżlattiva kif ukoll jekk ġudizzjarja, li timplementa dan il-prinċipju, l-istess prinċipju huwa suffiċjentement ċar u preċiż sabiex jiġi applikat għat-tranżazzjonijiet tar-rikorrenti mwettqa qabel ma ngħatat is-sentenza Halifax, u b'mod partikolari fid-dawl tal-prinċipji ta' ċertezza legali u ta' protezzjoni tal-aspettattivi leġittimi tar-rikorrenti?

(3) Jekk il-prinċipju ta' abbuż ta' dritt japplika għat-tranżazzjonijiet tar-rikorrenti b'tali mod li dawn għandhom jiġu rriklassifikati,

(a) liema huwa l-mekkaniżmu ġuridiku li permezz tiegħu għandha tiġi evalwata u miġbura l-VAT dovuta fuq it-tranżazzjonijiet tar-rikorrenti, peress li skont id-dritt nazzjonali l-ebda VAT ma hija dovuta, determinabbli jew ma għandha tinġabar, u

(b) kif jistgħu il-qrati nazzjonali jimponu tali responsabbiltà għall-ħlas tal-VAT?

(4) Sabiex tiddetermina jekk l-għan essenzjali tat-tranżazzjonijiet tar-rikorrenti kienx li jinkiseb vantaġġ fiskali, il-qorti nazzjonali għandha tieħu inkunsiderazzjoni t-tranżazzjonijiet ta' qabel il-bejgħ (li, kif ġie deċiż, twettqu biss għal raġunijiet fiskali) b'mod iżolat, jew inkella għandha tieħu inkunsiderazzjoni l-għan globali tat-tranżazzjonijiet tar-rikorrenti?

(5) L-Artikolu 4(9) tal-liġi tal-VAT għandu jiġi ttrattat bħala leġiżlazzjoni nazzjonali li tittrasponi s-Sitt Direttiva , minkejja l-fatt li huwa inkompatibbli mad-dispożizzjoni leġiżlattiva prevista fl-Artikolu 4(3) tas-Sitt Direttiva li, jekk jiġi interpretat korrettament, iwassal sabiex ir-rikorrenti jiġu ttrattati, f'dak li jirrigwarda l-kunsinna qabel l-ewwel okkupazzjoni tal-proprjetà immobbli, bħala persuni taxxabbli, filwaqt li diġà kien hemm ċessjoni preċedenti suġġetta għall-VAT?

(6) Jekk l-Artikolu 4(9) huwa inkompatibbli mas-Sitt Direttiva, ir-rikorrenti li jużaw din id-dispożizzjoni jkunu qegħdin iwettqu abbuż ta' dritt li jmur kontra l-prinċipji sanċiti fis-sentenza Halifax?

(7) Sussidjarjament, jekk l-Artikolu 4(9) huwa inkompatibbli mas-Sitt Direttiva, ir-rikorrenti kisbu vantaġġ fiskali li jmur kontra l-għan tad-Direttiva u jew tal-Artikolu 4?

(8) Anki jekk l-Artikolu 4(9) ma għandux jiġi ttrattat bħala li jittrasponi s-Sitt Direttiva, il-prinċipju ta' abbuż ta' dritt kif stabbilit fis-sentenza Halifax japplika madankollu għat-tranżazzjonijiet inkwistjoni fid-dawl tal-kriterji stabbiliti mill-Qorti tal-Ġustizzja fis-sentenza Halifax?"

20. Ġew ippreżentati osservazzjonijiet bil-miktub mill-appellanti, mill-Gvern Irlandiż flimkien mar-rappreżentant tal-awtorità tat-taxxa Irlandiża (din tal-aħħar imsejħa iktar 'il quddiem l-"intimata"), il-Gvern Taljan u l-Kummissjoni. Il-partijiet interessati li pparteċipaw fl-istadju bil-miktub, bl-eċċezzjoni tal-Gvern Taljan, ippreżentaw argument orali fis-seduta li saret fis-27 ta' April 2017.

IV. Kunsiderazzjoni

21. It-tmien domandi tal-qorti tar-rinviju jistgħu jinġabru f'erba' temi differenti:

– jekk il-prinċipju tal-projbizzjoni ta' abbuż ta' dritt japplikax f'dan il-każ (l-ewwel u t-tieni domandi) (ara t-Taqsima B iktar 'l isfel);

– il-kundizzjonijiet ta' applikazzjoni tal-prinċipju, jiġifieri: kif jiġi identifikat l-għan essenzjali tat-tranżizzjoni (ir-raba' domanda) u l-iskop tas-Sitt Direttiva tal-VAT u leġiżlazzjoni nazzjonali ta' traspożizzjoni (is-seba' domanda) (ara t-Taqsima Ċ iktar 'l isfel);

– il-konsegwenzi ta' abbuż f'termini ta' definizzjoni mill-ġdid u ta' rivalutazzjoni tat-tranżazzjonijiet (it-tielet domanda) (ara t-Taqsima D iktar 'l isfel);

– il-konsegwenzi tat-Taqsima 4(9) tal-Att dwar il-VAT jitqiesu inkompatibbli mal-implementazzjoni tad-Direttiva (il-ħames, is-sitt u t-tmien domandi) jew le (ara t-Taqsima E iktar 'l isfel).

22. Ser neżamina kull waħda minn dawn it-temi wara xulxin. Madankollu, qabel ma nagħmel analiżi ddettaljata, hemm bżonn isiru żewġ rimarki introduttorji dwar it-terminoloġija.

A. Nota terminoloġika

23. Fid-deċiżjoni tar-rinviju tagħha, il-qorti nazzjonali tuża t-terminu "abbuż ta' dritt". Dak il-kliem fil-fatt jintuża spiss mill-Qorti tal-Ġustizzja, kemm fil-qasam tal-VAT kif ukoll f'oqsma sostantivi oħra. Madankollu, meta titqies globalment, il-Qorti tal-Ġustizzja fil-prattika tuża fil-ġurisprudenza tagħha firxa wiesgħa ta' espressjonijiet li jirreferu għal fenomeni simili jew identiċi. Dawk jinkludu riferimenti għall-"prinċipju ta' projbizzjoni ta' prattiki abbużivi" [7], li l-"partijiet fil-kawża ma jistgħux b'mod qarrieqi jew abbużiv jinvokaw ir-regoli tal-Unjoni" jew "li tkopri l-prattiki abbużivi" [8]. Vokabolarju alternattiv inkluż, pereżempju "evażjoni" [9], "evitar" [10], "arranġamenti purament artifiċjali" huwa komuni wkoll [11].

24. It-terminu "abbuż ta' dritt" huwa, fil-fehma tiegħi, iktar xieraq f'sitwazzjonijiet li jinvolvu relazzjonijiet bejn individwi privati, fejn parti tidher li teżerċita, pereżempju, drittijiet ta' proprjetà eżistenti jew drittijiet li jirriżultaw minn kuntratt, b'mod li *mhux raġonevoli, intenzjonat ħażin jew ta' ħsara*. Għalhekk ma hemmx dubju li parti tkun id-detentriċi ta' dawk id-drittijiet (fis-sens ta' drittijiet legali); dak li jista' jkun problematiku huwa l-mod li bih dik il-parti teżerċitahom.

25. Din is-sitwazzjoni tikkuntrasta mat-tip ta' allegat abbuż li qed jiġi diskuss f'dan il-każ, fejn effettivament hemm argument dwar il-*kamp ta' applikazzjoni* tad-dispożizzjonijiet legali tal-Unjoni, u jekk humiex qed jiġu invokati b'mod "artifiċjali", li jonqos milli jwettaq skop leġiżlattiv [12].

26. Fi kliem ieħor, fil-qasam tad-dritt pubbliku, il-kunċett iktar pertinenti biex jinftiehem dak li wieħed verament jimmira għalih huwa l-"evażjoni", u mhux il-kunċett essenzjalment tad-dritt privat ta' "abbuż ta' drittijiet". Madankollu, peress li t-terminu ta' abbuż issa huwa użat ħafna fil-ġurisprudenza u d-diskors tal-Unjoni, jiena ser nużah. Madankollu, nippreferi u ser nuża f'dawn il-konklużjonijiet l-espressjoni "abbuż ta' dritt", li għall-inqas jindika ftit iktar il-kuntest tad-dritt pubbliku tal-kunċett.

7 Sentenza tas-17 ta' Diċembru 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, punt 35).

8 Ara, *inter alia*, sentenzi tal-21 ta' Frar 2006, University of Huddersfield (C-223/03, EU:C:2006:124, punt 52); tal-21 ta' Frar 2006, Halifax *et* (C-255/02, EU:C:2006:121, punti 68 u 69 u l-ġurisprudenza ċċitata); tat-22 ta' Diċembru 2010, Weald Leasing (C-103/09, EU:C:2010:804, punt 25); tat-13 ta' Marzu 2014, SICES *et* (C-155/13, EU:C:2014:145, punt 29 u 30); u tal-14 April 2016, Cervati u Malvi (C-131/14, EU:C:2016:255, punt 32). Ara wkoll is-sentenza tat-22 ta' Diċembru 2010, RBS Deutschland Holdings (C-277/09, EU:C:2010:810, punt 47).

9 Sentenza tal-10 ta' Jannar 1985, Association des Centres distributeurs Leclerc u Thouars Distribution (229/83, EU:C:1985:1, punt 27).

10 Sentenzi tat-3 ta' Diċembru 1974, van Binsbergen (33/74, EU:C:1974:131, punt 13), u tal-5 ta' Ottubru 1994, TV10 (C-23/93, EU:C:1994:362, punt 21).

11 Fuq din it-taħlita varjata terminoloġika, ara pereżempju Cerioni, L., "The 'Abuse of Rights' in EU Company Law and EU Tax Law: A Re-reading of the ECJ Case Law and the Quest for a Unitary Notion", Vol. 21, *European Business Law Review*, 2010, p. 783 sa 813.

12 Għal tassonomija iktar estensiva ta' abbużi u diskussjoni dwar id-distinzjonijiet bejn abbuż ta' dritt u l-abbuż tad-drittijiet, ara Saydé, A., *Abuse of EU Law and Regulation of the Internal Market*, Hart Publishing, Oxford, 2014, p. 16 sa 31.

27. Imbagħad, l-assenza ta' terminoloġija standardizzata twassal għal diversità iktar profonda ta' approċċ u applikazzjoni tal-projbizzjoni ta' abbuż fil-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja. Fil-fatt tiżvela kwistjoni iktar fundamentali: hemm prinċipju ġenerali wieħed tal-projbizzjoni ta' abbuż ta' dritt, jew pjuttost hemm prinċipji għall-oqsma speċifiċi?

28. Pereżempju, fil-qasam tal-VAT, in-natura "artifiċjali" tat-tranżazzjonijiet hija kundizzjoni ewlenija. Tabilħaqq, il-pożizzjoni bażika tal-Kummissjoni f'dan il-każ – għalkemm espressa b'mod kemxejn mgħotti – hija bażikament li l-artifiċjalità tat-tranżazzjonijiet *hija ugwali* għall-abbuż jekk tnaqqas ir-responsabbiltà għall-VAT. B'kuntrast, pereżempju, fil-qasam tal-moviment liberu, inqas (u xi kultant prattikament l-ebda) importanza ma tingħata lill-artifiċjalità [13].

29. Jidhirli li huwa ġust li nirrikonoxxu l-eżistenza ta' dik id-diversità u mhux li nistqarru li hemm prinċipju monolitiku tal-Unjoni ta' projbizzjoni ta' abbuż ta' dritt [14]. Dan ifisser li għad hemm prinċipju wieħed ta' projbizzjoni ta' abbuż ta' dritt li huwa applikat b'mod differenti f'oqsma differenti? Jew pjuttost ifisser li hemm prinċipji multipli speċifiċi għall-qasam?

30. Hi kemm hi intriganti din il-mistoqsija, ma nikkunsidrax li huwa meħtieġ li dan jiġi indirizzat fid-dettall hawnhekk. F'termini prattiċi, it-tweġiba hija essenzjalment kwistjoni ta' definizzjoni u l-livell korrelatat ta' astrazzjoni li għandu jintgħażel għal dak il-għan. F'livell għoli ta' astrazzjoni, jista' tassew ikun hemm protoidea waħda unifikanti tal-prinċipju ta' abbuż, bid-dell indistint tiegħu jnemnem xi mkien fuq il-ħajt tal-grotta allegorika ta' Platun. Madankollu, meta wieħed jipprova jikseb stampa iktar ċara, u jħares b'mod partikolari lejn il-kundizzjonijiet individwali ta' abbuż fl-oqsma konkreti tad-dritt, imbagħad issir apparenti diversità kunsiderevoli.

31. Għal dawn ir-raġunijiet, f'dawn il-konklużjonijiet, li fil-fatt ma jikkonċernawx il-konċezzjoni ta' prinċipji ġodda grandjużi imma kwistjonijiet ordinarji ta' dettall prattiku, ser nirreferi għall-"prinċipju ta' projbizzjoni ta' abbuż ta' dritt fil-VAT" u niddiskuti l-kundizzjonijiet u l-applikazzjoni tagħhom fil-qasam speċifiku tal-VAT.

B. L-ewwel u t-tieni domandi: l-applikabbiltà tal-prinċipju tal-projbizzjoni ta' abbuż ta' dritt fil-VAT

32. L-ewwel u t-tieni domandi tal-qorti tar-rinviju essenzjalment jirrigwardaw il-*grad ta' preċiżjoni* tal-prinċipju ta' dritt tal-Unjoni li jipprojbixxi l-abbuż ta' dritt fil-VAT u l-*applikazzjoni temporali* tiegħu. Fiż-żmien meta seħħew il-fatti fil-kawża prinċipali, kienu suffiċjentement preċiżi l-prinċipju u l-kundizzjonijiet ta' applikazzjoni tiegħu biex prattikament ikunu jistgħu jiġu applikati f'dan il-każ?

33. Dik hija mistoqsija kompletament leġittima, b'mod partikolari minħabba li s-sentenza fil-kawża Halifax, li speċifikat il-kundizzjonijiet ta' u applikat il-prinċipju li jipprojbixxi abbuż ta' dritt fil-VAT għall-ewwel darba, ingħatat wara l-fatti tal-kawża prinċipali. Madankollu, id-domandi tal-qorti tar-rinviju huma fformulati f'termini ta' effett dirett, assenza ta' miżuri ta' implementazzjoni u l-possibbiltà li prinċipju ġenerali ta' dritt ikun direttament effettiv kontra individwu. Kif ser nispjega f'din it-taqsima, il-kwistjoni tal-effett dirett teknikament mhix rilevanti fir-rigward tal-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja, u terġa' inqas minn hekk fir-rigward tal-ġurisprudenza li tikkonferma l-eżistenza ta' prinċipju ġenerali tad-dritt.

13 Ara, pereżempju, is-sentenzi tat-23 ta' Settembru 2003, Akrich (C-109/01, EU:C:2003:491), u tas-17 ta' Lulju 2014, Torresi (C-58/13 u C-59/13, EU:C:2014:2088). Fuq dak il-punt ara wkoll de la Feria, R., "Prohibition of Abuse of (Community) Law: the Creation of a New General Principle of EC law through Tax", Vol. 45, *Common Market Law Review*, 2008, p. 395 u p. 429.

14 Għall-konferma tad-differenzi kunsiderevoli li jeżistu fid-diversi oqsma tad-dritt tal-Unjoni, ara, pereżempju de la Feria, R., u Vogenauer, S., (eds.), *Prohibition of Abuse of Law: A New General Principle of EU Law*? Hart Publishing, Oxford, 2011.

34. Din it-taqsima hija strutturata kif ġej: l-ewwel, ser nindirizza, b'mod ġenerali, in-natura u l-assenza ta' implementazzjoni (leġiżlattiva) tal-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja u l-prinċipji ġenerali tad-dritt tal-Unjoni stabbiliti b'dan (1); it-tieni, ser inħares lejn il-limitazzjonijiet temporali potenzjali tad-deċiżjonijiet tal-Qorti tal-Ġustizzja (2); fl-aħħar nett, ser inressaq dawn iż-żewġ kurrenti flimkien u napplikahom għall-każ preżenti (3).

1. Implementazzjoni u effetti temporali tal-ġurisprudenza u l-prinċipji ġenerali

35. L-ewwel nett, fir-rigward tal-applikazzjoni temporali tal-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja, ir-regola ġenerali hija dik ta' *retrospettività inċidentali*: il-Qorti tal-Ġustizzja tipprovdi interpretazzjoni tad-dispożizzjonijiet tad-dritt tal-Unjoni *ex tunc*, li mbagħad issir applikabbli immedjatament għal dawk il-kawżi kollha pendenti (u eċċezzjonalment anki dawk magħluqin [15]) li japplikaw l-istess dispożizzjoni. Il-ġurisprudenza tiċċara u tiddefinixxi t-tifsira u l-kamp ta' applikazzjoni tar-regoli tad-dritt tal-Unjoni kif għandhom jew suppost kellhom jinftiehmu u jiġu applikati minn meta daħlu fis-seħħ. Minn dan isegwi li dawk ir-regoli kif interpretati jistgħu jiġu applikati anki għar-relazzjonijiet legali li nħolqu u ġew stabbiliti qabel is-sentenza/i rilevanti tal-Qorti tal-Ġustizzja [16].

36. Fir-rigward tal-implementazzjoni potenzjali tal-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja, l-interpretazzjonijiet tal-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja tad-dispożizzjonijiet legali "jitlaqmu" fuq dawk id-dispożizzjonijiet. Skont is-separazzjoni [17] jew l-"allokazzjoni orizzontali u vertikali" tas-setgħat [18], il-missjoni tal-Qorti tal-Ġustizzja hi li ssib id-dritt, mhux toħolqu hi [19].

37. Għal dawk ir-raġunijiet, il-ġurisprudenza tal-Unjoni ma għandhiex għalfejn tiġi "implementata" sabiex ikollha l-effetti. Kultant, il-ġurisprudenza tista' tkun ikkodifikata (parzjalment). F'okkażjonijiet oħra, dik il-ġurisprudenza titqies meta verżjonijiet ġodda tal-leġiżlazzjoni rilevanti jiġu ppromulgati jew isiru emendi. Dak huwa kollu possibbli; imma ċertament ma huwiex prekundizzjoni għall-applikabbiltà ta' dik il-ġurisprudenza. Il-ġurisprudenza ma teħtieġx li tkun implementata b'mod leġiżlattiv sabiex tidħol fis-seħħ.

38. It-tieni nett, fir-rigward tal-prinċipji ġenerali, jista' ċertament jingħad li, minħabba li huma *ġenerali* u huma *prinċipji*, japplikaw mingħajr limitazzjonijiet temporali ladarba l-eżistenza tagħhom tkun ġiet "skoperta". Bħala tali, huma indipendenti minn kwalunkwe leġiżlazzjoni li tagħtihom lok jew saħansitra seħħ u l-limitazzjonijiet temporali proprji tal-leġiżlazzjoni.

39. Madankollu, ma naħsibx li l-assenza totali ta' limitazzjonijiet temporali fuq l-applikazzjoni tal-prinċipji ġenerali hija proposta sensibbli ħafna, f'numru ta' livelli. Apparti l-mistoqsijiet teoretiċi u ontoloġiċi kollha, hemm ukoll numru ta' preokkupazzjonijiet prattiċi. Hemm preokkupazzjoni li tispikka b'mod partikolari: jekk l-eżistenza ta' prinċipju ġenerali tad-dritt tal-Unjoni tkun ikkonfermata

15 Ara, f'dak is-sens, is-sentenza tat-13 ta' Jannar 2004, Kühne & Heitz (C-453/00, EU:C:2004:17, punt 28), jew dik tat-18 ta' Lulju 2007, Lucchini (C-119/05, EU:C:2007:434, punt 63).

16 Sentenza tas-6 ta' Marzu 2007, Meilicke *et* (C-292/04, EU:C:2007:132, punt 34).

17 Ara, pereżempju, Steiner, E., "Comparing the Prospective Effect of Judicial Rulings across Jurisdictions", Springer International Publishing, Switzerland, 2015, p. 12 sa 13; u Lang, M., "Limitation of temporal effects of CJEU judgments: Mission impossible for the governments of EU Member States', f'Popelier, P., *et al.* (edituri) *The Effects of Judicial Decisions in Time*, Intersentia, Cambridge, 2014, p. 245.

18 Lenaerts, K., and Gutiérrez-Fons, J.A., "The Constitutional Allocation of Powers and General Principles of EU law", Vol. 47, *Common Market Law Review*, 2010, p. 1629, u p. 1645 sa 1649.

19 Minn din il-perspettiva bbażata b'mod qawwi fuq il-perċezzjoni tar-rwol ta' deċiżjonijiet ġudizzjarji ta' istanzi għoljin tal-Istati Membri tagħha – ara pereżempju r-rapporti komparattivi ġenerali f'Neil MacCormick, D., u Summers, R.S., (eds.), *Interpreting Precedents: A Comparative Study*, Ashgate Publishing, Dartmouth, 1997. B'kuntrast, fejn, fil-każ individwali, il-konklużjoni dwar id-dritt tieqaf u l-ħolqien tiegħu jibda hija diskussjoni differenti imma ċertament mhux ġdida. Sa mill-1934, Arthur Goodhart irrefera għaliha bħala xi ħaġa li kienet ilha tiddomina l-ħsieb ġuridiku Ingliż u Amerikan għal sekli (Goodhart, A. L., *Precedent in English and Continental Law*, Stevens and Sons, London, 1934, p. 14). Ara wkoll Cross, R., u Harris, J.W., *Precedent in English Law*. Ir-Raba Edizzjoni, Clarendon Press, Oxford, 1991, p. 27 sa 34.

awtorevolment biss b'deċiżjoni tal-Qorti tal-Ġustizzja, li l-effetti tagħha huma fihom infushom limitati, jista' l-prinċipju ġenerali nnifsu stabbilit mill-istess deċiżjoni jgawdi mhux biss l-istess *retrospettività inċidentali*, imma essenzjalment *applikazzjoni retroattiva sħiħa* lil hinn mir-regoli normalment applikabbli għall-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja?

40. Għaldaqstant, għall-finijiet prattiċi kollha, prinċipju ġenerali tad-dritt tal-Unjoni li l-eżistenza tiegħu ġiet ikkonfermata b'deċiżjoni tal-Qorti tal-Ġustizzja, *jaqsam* fir-rigward taż-żewġ elementi ewlenin indirizzati hawnhekk, l-istess karatteristiċi bħall-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja: japplika wkoll għal każijiet pendenti u ma jkunx jeħtieġ implementazzjoni speċifika sabiex jidħol fis-seħħ.

41. Għal dawn ir-raġunijiet, la ebda kundizzjoni ta' "effett dirett", u lanqas traspożizzjoni speċifika ma huma prekundizzjoni għall-applikazzjoni tal-prinċipji ġenerali tad-dritt tal-Unjoni [20]. Fil-valutazzjoni ta' tranżazzjonijiet, ir-regoli tal-UE dwar il-VAT u r-regoli nazzjonali li jittrasponuhom għandhom jiġu applikati fid-dawl u f'konformità ma' dawk il-prinċipji ġenerali żviluppati mill-ġurisprudenza, inkluż il-prinċipju tal-projbizzjoni tal-abbuż ta' dritt fil-VAT. Barra minn hekk dan huwa l-każ għal tranżazzjonijiet li seħħew qabel is-sentenza Halifax, imma li l-valutazzjoni tagħhom kienet għadha għaddejja fiż-żmien meta ngħatat dik is-sentenza.

2. Limitazzjonijiet temporali

42. Il-Qorti tal-Ġustizzja f'ċerti okkażjonijiet illimitat l-effetti tas-sentenzi tagħha temporalment. Limitazzjonijiet bħal dawn huma eċċezzjonali [21]. Il-Qorti tal-Ġustizzja tagħmel hekk biss fejn raġunijiet obbligatorji ta' ċertezza legali jirrikjeduha tagħmel hekk [22], u bla ħsara għal żewġ kundizzjonijiet, jiġifieri li "dawk ikkonċernati kellhom jaġixxu bil-*bona fide* u li għandu jkun hemm riskju ta' diffikultajiet serji [minħabba s-sentenza]" [23]. Jista' jiġi mfakkar ukoll li jekk diġà kien hemm ġurisprudenza dwar il-kwistjoni, il-Qorti tal-Ġustizzja ma timponix dawn il-limitazzjonijiet [24].

43. Hemm tema komuni f'dawn il-kundizzjonijiet kollha u l-applikazzjonijiet tagħhom: il-prevedibbiltà. Dan huwa wkoll għaliex, pereżempju, il-Qorti tal-Ġustizzja tista' eċċezzjonalment timponi limitazzjonijiet temporali biss fl-ewwel kawża li pprovdiet ċerta interpretazzjoni tal-liġi, imma mhux fid-deċiżjonijiet ta' wara li kkonfermaw l-istess approċċ. Min-naħa l-oħra, għandu jiġi rrikonoxxut wkoll li b'mod ġenerali, iktar ma l-Qorti tal-Ġustizzja tiżviluppa d-dritt lil hinn mill-formulazzjoni speċifika tad-dispożizzjonijiet interpretati, iktar ikun diffiċli li tinżamm ir-regola ta' applikazzjoni sħiħa *ex tunc* ta' dawk id-dikjarazzjonijiet ġudizzjarji [25].

3. Applikazzjoni għal din il-kawża

44. Il-propożizzjonijiet ġenerali mqajma taħt it-Taqsimiet 1 u 2 iktar 'il fuq iservu bħala bażi biex tingħata risposta għall-ewwel u t-tieni domandi tal-qorti tar-rinviju.

20 Ara f'dak is-sens fir-rigward tal-abbuż ta' dritt fil-VAT is-sentenza tat-18 ta' Diċembru 2014, Schoenimport "Italmoda" Mariano Previti *et* (C-131/13, C-163/13 u C-164/13, EU:C:2014:2455, punti 54 sa 60).

21 Ara, pereżempju, is-sentenzi tat-8 ta' April 1976, Defrenne (43/75, EU:C:1976:56, punt 72), u tat-28 ta' Settembru 1994, Vroege (C-57/93, EU:C:1994:352, punt 21).

22 Sentenzi tat-8 ta' April 1976, Defrenne (43/75, EU:C:1976:56, punt 74), u tat-28 ta' Settembru 1994, Vroege (C-57/93, EU:C:1994:352, punt 21).

23 Sentenza tat-28 ta' Settembru 1994, Vroege (C-57/93, EU:C:1994:352, punt 21). Ara wkoll is-sentenza tat-12 ta' Ottubru 2000, Cooke (C-372/98, EU:C:2000:558, punt 42). Inġenerali ara, pereżempju Düsterhaus, D., '*Eppur Si Muove*! The Past, Present and (possible) Future of Temporal Limitations in the Preliminary Ruling Procedure', *Yearbook of European Law*, 2016.

24 Sentenza tat-23 ta' Mejju 2000, Buchner *et* (C-104/98, EU:C:2000:276, punt 40).

25 Jista' jingħad ukoll li l-problema ċertament ma hijiex ġdida u ċertament ma hijiex limitata għall-ordinament ġuridiku tal-Unjoni. Għal ħarsa ġenerali komparattiva ara, pereżempju, Steiner, E., *op cit sup*, fin-nota ta' qiegħ il-paġna 17, jew Popelier, P., *et al. op cit sup*, fin-nota ta' qiegħ il-paġna 17.

45. Sa mill-kawża Halifax, il-prinċipju ta’ projbizzjoni ta’ abbuż ta’ dritt fil-VAT (bla ħsara għat-twettiq tal-kundizzjonijiet “oġġettivi” u “suġġettivi”) sar applikabbli fil-każijiet pendenti kollha fejn kien rilevanti, mingħajr il-bżonn għall-Istati Membri li jadottaw miżuri speċifiċi li jimplementaw dak il-prinċipju.

46. F’termini konkreti, għall-finijiet tal-evalwazzjoni tat-tranżazzjonijiet, l-awtoritajiet tat-taxxa tal-Istati Membri għandhom jinterpretaw u japplikaw is-Sitt Direttiva tal-VAT u miżuri nazzjonali li jittrasponu dik id-direttiva fid-dawl ta’ dak il-prinċipju. Dan huwa l-każ ukoll fir-rigward tal-valutazzjonijiet pendenti fiż-żmien tas-sentenza tal-Qorti tal-Ġustizzja fil-kawża Halifax imma fir-rigward tat-tranżazzjonijiet li saru qabel dik is-sentenza.

47. Nifhem it-tħassib tal-qorti tar-rinviju li tali approċċ, anki jekk ikun konformi għalkollox mar-regoli ġenerali dwar l-effetti temporali tal-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja deskritti iktar ’il fuq, jista’ jqajjem kwistjonijiet ta’ ċertezza legali. Madankollu, fil-fehma tiegħi, dan huwa b’mod ċar mhux każ eċċezzjonali tat-tip li potenzjalment jiġġustifika li jiġu limitati l-effetti temporali tas-sentenza Halifax. Nixtieq nenfasizza ħames punti b’mod partikolari f’dan ir-rigward.

48. L-ewwel nett, il-projbizzjoni ta’ “prattiki abbużivi” jew “abbuż ta’ dritt” ġiet applikata mill-Qorti tal-Ġustizzja mis-snin 70 f’firxa wiesgħa ta’ oqsma sostantivi u f’termini mhux speċifiċi għal dawk l-oqsma [26]. Dak l-użu wiesa’ tal-kunċett iservi biex jikkonferma li għandu “[natura] ġenerali li hija inerenti għall-prinċipji ġenerali tad-dritt.” [27].

49. It-tieni nett, numru ta’ dispożizzjonijiet fis-Sitt Direttiva tal-VAT, inkluż l-Artikolu 13B, kien fihom referenzi espliċiti għall-prevenzjoni ta’ abbuż sa mill-1977 [28]. Għalhekk, sempliċement b’qari tad-dispożizzjonijiet tas-Sitt Direttiva tal-VAT, il-fatt li hemm projbizzjoni tal-evitar u l-abbuż inerenti fis-sistema ta’ dik id-Direttiva ma tantx joħloq sorpriża. B’mod iktar ġenerali, il-projbizzjoni ta’ abbuż ta’ dritt ġiet approvata b’mod espliċitu mil-leġiżlatur għal iktar minn għoxrin sena fir-Regolament Nru 2988/95 bħala rekwiżit għall-protezzjoni tal-interessi finanzjarji tal-Unjoni [29].

50. It-tielet nett, il-projbizzjoni fir-regolament imsemmi iktar ’il fuq stabbilixxiet żewġ kundizzjonijiet biex jinstab abbuż: kundizzjoni oġġettiva (jekk l-għan leġiżlattiv huwiex issodisfatt) kif ukoll kundizzjoni suġġettiva (natura artifiċjali tat-tranżazzjonijiet) [30]. Fl-2000 (jiġifieri qabel il-fatti fil-kawża prinċipali) il-Qorti tal-Ġustizzja kienet diġà identifikat fis-sentenza tagħha Emsland-Stärke preċiżament l-istess kundizzjonijiet bħal dawk li huma fil-bażi tal-projbizzjoni ġenerali tal-abbuż ta’ dritt. Meta l-Qorti tal-Ġustizzja kkonfermat, fl-2006 fil-kawża Halifax, li dawk il-kundizzjonijiet kienu japplikaw ukoll fil-qasam tal-VAT, hija ma mmodifikathomx [31].

26 Għal lista ta’ eżempji ara n-nota ta’ qiegħ il-paġna 41 tal-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenrali Poiares Maduro għall-kawża Halifax *et* (C-255/02, EU:C:2005:200); jew il-kapitoli sostantivi individwali f’de la Feria, R., u Vogenauer, S., (*op cit sup*, fin-nota ta’ qiegħ il-paġna 14). Kif qal Schammo, P., “the case-law on abuse of rights now cuts across the entire spectrum of EC law” [il-ġurisprudenza dwar l-abbuż ta’ dritt issa taffettwa l-ispettru sħiħ tad-dritt tal-KE] (Schammo, P, “Arbitrage and Abuse of Rights in EC Legal System”, Vol. 14, *European Law Journal*, 2008, p. 359). Jew, biex toqgħod għal Twitter, għalkemm forsi mhux daqstant b’mod ottimistiku: “abuse is everywhere in Union law” [l-abbuż qiegħed kullimkien fid-dritt tal-Unjoni] (Saydé, A., *op cit sup*, fin-nota ta’ qiegħ il-paġna 12 f’p. 13).

27 Sentenza tal-15 ta’ Ottubru 2009, Audiolux *et* (C-101/08, EU:C:2009:626, punt 50).

28 Ara wkoll l-Artikoli 13A, 14 u 15 li jirreferu għal “evażjoni, evitar u abbuż”. L-Artikoli 13, 14, 15, 27, 28c u 28k jirriferu wkoll għal “evitar” (fil-verżjoni applikabbli fi żmien materjali).

29 Ara l-Artikolu 4(3) tar-Regolament tal-Kunsill (KE, Euratom) Nru 2988/95, tat-18 ta’ Diċembru 1995, dwar il-protezzjoni tal-interessi finanzjarji tal-Komunità Ewropea, ĠU Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kapitolu 1, Vol. 1, p. 340.

30 L-Artikolu 4(3) tar-Regolament Nru 2988/95 jipprovdi li “L-atti li jiġi stabbilit li biex jkollhom bħala l-għan tagħhom il-kisba ta’ vantaġġ li jmur kontra l-għanijiet tal-liġi tal-Komunità applikabbli fil-każ billi joħolqu artifiċjalment il-kundiżżjonijiet meħtieġa biex jinkiseb dak il-vantaġġ għandhom jirriżultaw, skond kif ikun il-każ, jew fiż-żamma milli jinkiseb dak il-vantaġġ jew fl-irtirar tiegħu”.

31 Sentenza tal-14 ta’ Diċembru 2000, Emsland-Stärke (C-110/99, EU:C:2000:695).

51. Kif diġà ġie rrikonoxxut[32], hemm differenzi fl-applikazzjoni speċifika tal-prinċipju ta' projbizzjoni ta' abbuż ta' dritt f'oqsma differenti. Is-sentenza tal-Qorti tal-Ġustizzja f'Halifax kienet tabilħaqq l-ewwel konferma espliċita tal-kundizzjonijiet u l-applikazzjoni tal-prinċipju fil-qasam tal-VAT. Madankollu, minħabba l-punti kollha li għadhom kemm ġew diskussi, ċertament ma kinitx interpretazzjoni sorprendenti jew rivoluzzjonarja tal-prinċipju li tbiegħdet mill-ġurisprudenza eżistenti. Kienet koerenti wkoll mar-riferimenti għall-prevenzjoni ta' abbuż li diġà jidher fis-Sitt Direttiva tal-VAT u r-regolament dwar il-protezzjoni tal-interess finanzjarju tal-Unjoni.

52. Ir-raba' nett, il-limitazzjoni tal-effetti ta' sentenza fiż-żmien diġà tippreżenta sfidi f'termini tal-oġġettività tad-dritt[33]. Kwalunkwe deċiżjoni biex jiġu limitati l-effetti temporali ta' sentenza għandha għalhekk tittieħed biss fis-sentenza stess. Peress li din il-limitazzjoni ma ġietx imposta fis-sentenza Halifax innifsha, huwa diffiċli li wieħed jara għaliex, għajr għal ċirkustanzi fil-fatt straordinarji, għandha tiġi imposta għaxar snin wara u fir-rigward ta' kawża differenti.

53. Il-ħames nett, kif intqal iktar 'il fuq[34], waħda mill-prekundizzjonijiet biex jiġu limitati l-effetti temporali ta' sentenza hija li l-partijiet li jitolbu li jibbenefikaw minn dik il-limitazzjoni aġixxew bil-*bona fide*. Huwa minnu li l-"*mala fide*" ma hijiex kundizzjoni separata għal sejba ta' abbuż (u fil-fatt ma hemm l-ebda implikazzjoni li l-appellanti aġixxew bil-*mala fide*). Madankollu, sa fejn il-kundizzjonijiet oġġettivi u suġġettivi għal sejba ta' abbuż huma ssodisfatti, jidher kemxejn inkoerenti li jiġi konkluż li, minkejja dan, il-persuna taxxabbli aġixxiet kompletament bil-*bona fide* sabiex jiġi ġġustifikat il-pass eċċezzjonali li jiġu llimitati l-effetti temporali ta' sentenza tal-Qorti tal-Ġustizzja .

54. Fl-aħħar nett, kif diġà ġie kkonfermat mill-Qorti tal-Ġustizzja, f'każijiet fejn il-kundizzjonijiet ta' abbuż huma ssodisfatti, il-persuna taxxabbli ma tistax imbagħad tfittex li tistrieħ fuq iċ-ċertezza legali jew l-aspettattivi leġittimi biex b'xi mod tilleġittima dan l-abbuż[35].

55. Għalhekk, jiena ma nara ebda raġuni li għandhom jiġu limitati l-effetti temporali tas-sentenza Halifax fir-rigward tal-kawża ineżami.

4. Konklużjoni

56. Fid-dawl ta' dawn il-kunsiderazzjonijiet, nipproponi li l-Qorti tal-Ġustizzja tirrispondi l-ewwel u t-tieni domanda tal-qorti tar-rinviju bil-mod segwenti:

Id-dispożizzjonijiet tas-Sitt Direttiva tal-VAT u miżuri nazzjonali li jittrasponu dik id-direttiva għandhom jiġu interpretati fid-dawl tal-prinċipju ġenerali tad-dritt tal-Unjoni dwar il-projbizzjoni tal-abbuż ta' dritt fil-qasam tal-VAT. Dak huwa wkoll il-każ:

– fin-nuqqas ta' kwalunkwe miżura nazzjonali, kemm jekk leġiżlattiva kif ukoll ġudizzjarja, li "tagħti effett" lil dak il-prinċipju;

– f'każijiet bħal dak quddiem il-qorti tar-rinviju, fejn it-tranżazzjonijiet rilevanti tlestew qabel is-sentenza tal-Qorti tal-Ġustizzja tal-21 ta' Frar 2006, Halifax *et* (C-255/02, EU:C:2006:121).

32 Iktar 'il fuq, punt 29 ta' dawn il-konklużjonijiet.

33 Sentenza tat-8 ta' April 1976, Defrenne (43/75, EU:C:1976:56, punt 71).

34 Punt 42 ta' dawn il-konklużjonijiet.

35 Ara s-sentenzi tat-8 June 2000, Breitsohl (C-400/98, EU:C:2000:304, punt 38), u tat-18 ta' Diċembru 2014, Schoenimport "Italmoda" Mariano Previti *et* (C-131/13, C-163/13 u C-164/13, EU:C:2014:2455, punt 60), li jirriflettu l-massima Latina *nemo propriam turpitudinem allegare potest*.

C. Ir-raba' u s-seba' domandi: il-kundizzjonijiet ta' applikazzjoni tal-prinċipju ta' abbuż ta' dritt fil-VAT

57. Permezz tar-raba' u s-seba' domandi tagħha, il-qorti tar-rinviju titlob gwida dwar il-kundizzjonijiet biex jinstab abbuż ta' dritt. Filwaqt li fl-aħħar mill-aħħar hija l-qorti nazzjonali li tistabbilixxi t-twettiq ta' dawk il-kundizzjonijiet [36], il-Qorti tal-Ġustizzja tista' tgħin billi toffri kjarifika dwar kif dawk il-kundizzjonijiet għandhom jiġu interpretati u applikati.

1. Iż-żewġ kundizzjonijiet biex jinstab abbuż ta' dritt fil-każijiet tal-VAT

58. Sabiex jinstab li teżisti prattika abbużiva, l-awtorità tat-taxxa ta' Stat Membru ġġorr l-oneru li tipprova li żewġ kundizzjonijiet huma ssodisfatti.

59. L-ewwel nett, għandu jkun apparenti li t-"tranżazzjonijiet in kwistjoni, minkejja osservanza formali tal-kundizzjonijiet previsti mid-dispożizzjonijiet rilevanti tas-Sitt Direttiva u tal-leġiżlazzjoni nazzjonali li tittrasponi din id-direttiva, jkollhom bħala riżultat li jiksbu vantaġġ fiskali li l-għoti tiegħu jkun kuntrarju għall-għan imfittex minn dawn id-dispożizzjonijiet" (il-"*kundizzjoni oġġettiva*"). It-tieni nett, "għandu jirriżulta wkoll minn bosta elementi oġġettivi li l-iskop essenzjali tat-tranżazzjonijiet in kwistjoni huwa li jinkiseb vantaġġ fiskali" (il-"*kundizzjoni suġġettiva*") [37].

60. Dawn iż-żewġ kundizzjonijiet huma separati, distinti u kumulattivi. Fil-fehma tiegħi dan huwa ovvju mill-mod kif huma ġeneralment stabbiliti fil-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja u interpretati fid-dawl ta' sitwazzjonijiet fattwali speċifiċi. Il-kundizzjoni "oġġettiva" għandha x'taqsam mal-iskop legali tal-leġiżlatur u jekk din ġietx issodisfatta. Il-kundizzjoni "suġġettiva" tirrigwarda l-iskop prattiku tat-tranżazzjonijiet li twettqu. Ser nikkunsidra kull waħda minnhom wara xulxin iktar 'l isfel.

2. Kundizzjoni oġġettiva: il-vantaġġ fiskali jmur kontra l-iskop tad-"dispożizzjonijiet rilevanti"?

61. Is-seba' domanda tistaqsi jekk l-appellanti kisbux vantaġġ fiskali li jmur kontra l-iskop tal-leġiżlazzjoni nazzjonali u tad-direttiva. Din il-Qorti tal-Ġustizzja hija kompetenti biss biex tirrispondi dik id-domanda sa fejn tirrigwarda l-iskop tad-Direttiva.

62. Bħala rimarka preliminari, jista' jkun ta' tentazzjoni għall-awtorità tat-taxxa li tgħid li l-iskop tad-Direttiva tal-VAT huwa li tittrasferixxi flus mingħand il-persuni taxxabbli lill-Istat. Kwalunkwe tnaqqis fl-irċevuti fiskali, u għalhekk kwalunkwe "ottimizzazzjoni tat-taxxa", tkun kuntrarja għal skop ġenerali bħal dan tal-leġiżlazzjoni tat-taxxa.

63. Dan l-argument huwa b'mod ċar skorrett. Il-Qorti tal-Ġustizzja kkonfermat f'diversi okkażjonijiet li "l-għażla, għal intraprenditur, bejn tranżazzjonijiet eżentati u tranżazzjonijiet mhux eżentati tista' tiġi bbażata fuq bosta elementi, u b'mod partikulari, kunsiderazzjonijiet ta' natura fiskali li jappartjenu għas-sistema oġġettiva tal-VAT [...] il-persuna taxxabbli għandha d-dritt li tagħżel l-istruttura ta' l-attività tagħha b'mod li tillimita d-dejn fiskali tagħha" [38].

64. Fi kliem ieħor, ma hemm l-ebda obbligu legali li titħallas it-taxxa massima possibbli. Għalhekk, l-"iskop" immirat fil-kundizzjoni oġġettiva tat-test Halifax ma jistax ikun sempliċement l-iskop *kumplessiv* tal-leġiżlazzjoni tat-taxxa kollha: li tinġabar it-taxxa. Għalhekk x'jista' jkun l-"iskop" speċifiku f'dan il-kuntest?

36 Sentenzi tal-14 ta' Diċembru 2000, Emsland-Stärke (C-110/99, EU:C:2000:695, punt 54), u tal-21 ta' Frar 2006, Halifax *et* (C-255/02, EU:C:2006:121, punt 76).

37 Sentenza tal-21 ta' Frar 2006, Halifax *et* (C-255/02, EU:C:2006:121, punt 86).

38 Ara, pereżempju, is-sentenzi tal-21 ta' Frar 2006, Halifax *et* (C-255/02, EU:C:2006:121, punt 73), u tat-22 ta' Diċembru 2010, Weald Leasing (C-103/09, EU:C:2010:804, punt 27).

a) Ġurisprudenza fuq l-iskop tad-"dispożizzjonijiet rilevanti"

65. Nibda billi nagħmel osservazzjoni bażika dwar il-formulazzjoni tad-domanda, li hija fundamentali għar-raġunament li ġej, jiġifieri: il-ġurisprudenza ma tirreferix għan-nuqqas li jintlaħaq l-iskop tad-"Direttiva" f'termini ġenerali, iżda pjuttost "id-dispożizzjonijiet rilevanti" tagħha [39]. Dan huwa kkonfermat bis-sħiħ fl-applikazzjoni prattika tal-kundizzjoni mill-Qorti tal-Ġustizzja [40]. Għalhekk, konstatazzjoni li l-kundizzjoni oġġettiva hija ssodisfatta fil-prinċipju teħtieġ (i) l-identifikazzjoni ta' "dispożizzjonijiet rilevanti", (ii) l-iskop tagħha, u (iii) dimostrazzjoni li dak l-iskop ma ntlaħaqx [41].

66. Analiżi iktar mill-qrib tal-ġurisprudenza turi li t-test tal-iskop ta' iktar 'il fuq huwa ttrattat b'modi kemxejn differenti. Sabiex nispjega dan u wkoll biex inħejji r-raġuni għall-evalwazzjoni tal-iskop fid-dispożizzjonijiet rilevanti f'din il-kawża, ser nagħti hawn taħt tliet eżempji mill-qasam tal-VAT: is-sentenzi Halifax, Part Service u WebMindLicences [42].

67. Fis-sentenza Halifax, it-tħassib ta' abbuż essenzjalment seħħ mill-istrutturazzjoni tat-tranżazzjonijiet b'tali mod li l-kumpanniji fil-grupp Halifax setgħu jżommu status eżenti fir-rigward tat-taxxa output iżda li jnaqqsu t-taxxa input kollha fir-rigward ta' dawk it-tranżazzjonijiet. Il-Qorti tal-Ġustizzja interpretat l-Artikoli 17(2), (3) u (5) tas-Sitt Direttiva tal-VAT li jfissru li d-dritt għat-tnaqqis tat-taxxa input moqri fid-dawl tal-prinċipju tan-newtralità fiskali jirrikjedi rabta bejn tranżazzjoni input u output [43]. Kien imur kontra l-iskop ta' dawk ir-regoli li titħalla persuna taxxabbli li normalment ma tkun involuta fl-*ebda* tranżazzjoni konformi mar-regoli tat-tnaqqis tagħmel tnaqqis tal-VAT input kollha [44].

68. Fil-kawża tal-Part Service [45], il-kumpanniji involuti kienu qasmu l-kuntratti għall-kiri ta' vetturi f'partijiet separati (inklużi l-assigurazzjoni, il-finanzjament, is-senserija u l-kiri). Il-Qorti tal-Ġustizzja bbażat ruħha fuq ir-regola li, fejn hemm diversi tranżazzjonijiet formalment separati, dawn għandhom madankollu jiġu evalwati flimkien fejn "fit-tmiem ta' analiżi anki sempliċiment oġġettiva, jiġi kkonstatat li servizz jew diversi servizzi jikkostitwixxu tranżazzjoni waħda prinċipali" [46]. F'każijiet bħal dawn, trattament separat tal-VAT fuq il-provvisti "jmur kontra l-għan ta' l-Artikolu 11A(1) tas-Sitt Direttiva, jiġifieri t-tassazzjoni ta' dak kollu li jikkostitwixxi kunsiderazzjoni li kien jew irid jinkiseb mill-utent" [47].

39 Ara, pereżempju, is-sentenzi tal-21 ta' Frar 2006, Halifax *et* (C-255/02, EU:C:2006:121, punt 74), u tat-22 ta' Diċembru 2010, Weald Leasing (C-103/09, EU:C:2010:804, punt 29); għalkemm hemm xi eċċezzjonijiet limitati f'oqsma oħra ta' applikazzjoni tal-prinċipju ta' projbizzjoni ta' abbuż ta' dritt (ara, pereżempju, is-sentenza tal-14 ta' April 2016,Cervati u Malvi (C-131/14, EU:C:2016:255, punt 33), li tirreferi għal "regolament" pjuttost milli d-"dispożizzjonijiet rilevanti").

40 Ara, pereżempju, fir-rigward tal-VAT, sentenzi tal-21 ta' Frar 2006, Halifax *et* (C-255/02, EU:C:2006:121, punt 79 u 80) (Artikolu 17 tas-Sitt Direttiva tal-VAT); tal-21 ta' Frar 2008, Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108, punt 60) (Artikolu 11(A)(1)(a) tas-Sitt Direttiva tal-VAT); u tas-17 ta' Diċembru 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, punti 38 u 41) (Artikoli 43 u 56(1)(k) tad-Direttiva 2006/112, issostitwiti bl-Artikoli 45 u 59(k), kif emendata bid-Direttiva tal-Kunsill 2008/8/KE tat-12 ta' Frar 2008 (ĠU 2008, L 44, p. 11) (id-Direttiva 2006/11 issostitwiet is-Sitt Direttiva tal-VAT). Dak il-fatt tista' tgħid li huwa rifless wkoll fl-istorja tal-"kundizzjoni oġġettiva", sa fejn l-għaqal b'lurajippermettilna nikkostruwixxu dik l-istorja mill-ġdid. Għalhekk, f'każijiet li jinvolvu abbuż allegat, diġà qabel ma ġie artikolat it-test f'żewġ partijiet fis-sentenza Esmland-Stärke u, iktar tard fil-qasam tal-VAT, fis-sentenza Halifax, il-Qorti tal-Ġustizzja eżaminat jekk intlaħaqx l-għan ta' *dispożizzjonijiet speċifiċi* [ara, pereżempju, is-sentenzi tat-12 ta' Mejju 1998, Kefalas *et* (C-367/96, EU:C:1998:222, punt 23)], u tat-23 ta' Marzu 2000, Diamantis (C-373/97, EU:C:2000:150, punti 33 u 34), it-tnejn relatati mal-Artikolu 25(1) tat-Tieni Direttiva tal-Kunsill 77/91/KEE, tat-13 ta' Diċembru tal-1976, dwar il-koordinazzjoni ta' salvagwardji li, għall-protezzjoni tal-interessi ta' membri u oħrajn, huma meħtieġa mill-Istati Membri ta' kumpanniji fis-sens tat-tieni paragrafu tal-Artikolu 58 tat-Trattat, dwar il-formazzjoni ta' kumpanniji pubbliċi ta' responsabbilità limitata u ż-żamma u t-tibdil tal-kapital tagħhom, bil-għan li jagħmlu dawn is-salvagwardji ekwivalenti (ĠU Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kapitolu 17, Vol. 1, p. 8).

41 Ninnota li fis-sentenza Emsland-Stärke, il-każ fl-oriġini ta' din il-kundizzjoni, il-Qorti tal-Ġustizzja ma eżaminatx din il-kundizzjoni, imma sempliċement iddikjarat li "Il-Bundesfinanzhof tqis li l-fatti deskritti fl-ewwel domanda preliminari jistabbilixxu li l-għan tar-regoli Komunitarji ma ntlaħaqx". Sentenza tal-14 ta' Diċembru 2000, Emsland-Stärke (C-110/99, EU:C:2000:695, punt 55).

42 Sentenzi tal-21 ta' Frar 2006, Halifax *et* (C-255/02, EU:C:2006:121); tal-21 ta' Frar 2008, Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108); u tas-17 ta' Diċembru 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832).

43 Sentenza tal-21 ta Frar 2006, Halifax *et* (C-255/02, EU:C:2006:121, punt 79).

44 Sentenza tal-21 ta Frar 2006, Halifax *et* (C-255/02, EU:C:2006:121, punt 80). Madankollu, ara s-sentenzi Weald Leasing u RBS, li jidhru li jadottaw approċċ kemxejn differenti: sentenzi tat-22 ta' Diċembru 2010, Weald Leasing (C-103/09, EU:C:2010:804), u tat-22 ta' Diċembru 2010, RBS Deutschland Holdings (C-277/09, EU:C:2010:810, punti 44 sa 45).

45 Sentenza tat-12 ta' Frar 2008, Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108).

46 Sentenza tat-12 ta' Frar 2008, Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108, punt 52).

47 Sentenza tal-21 ta' Frar 2008, Part Service (C-25/06, EU:C:2008:108, punt 60).

69. Fis-sentenza WebMindLicences[48], il-kumpanniji involuti kienu daħlu f'sensiela ta' tranżazzjonijiet hekk li, mad-daqqa ta' għajn, il-liċenzji rilevanti kienu qed jiġu pprovduti mill-Portugall u mhux mill-Ungerija (din tal-aħħar kellha rata ħafna ogħla ta' VAT għal dawk it-tipi ta' tranżazzjonijiet). Fis-sentenza tagħha f'dik il-kawża, il-Qorti tal-Ġustizzja ffokat fuq l-iskop tad-dispożizzjonijiet speċifiċi fid-Direttiva tal-VAT 2006/112 li jiddefinixxu l-post tal-provvista tas-servizzi[49]. Hija ddeċidiet li ma jkun hemm l-ebda abbuż jekk is-servizzi kienu fil-fatt ipprovduti mill-Portugall. Madankollu, il-"pożizzjoni hija differenti jekk il-provvista ta' servizzi hija fil-fatt ipprovduta [fl-Ungerija]".

70. Għalhekk, fil-każijiet kollha ta' iktar 'il fuq, huwa ċar li l-iskop ta' dispożizzjonijiet speċifiċi tad-direttiva applikabbli kien ikkunsidrat u tabilħaqq hekk għandu jkun sabiex ikun jista' jiġi ddeterminat intlaħqitx il-"kundizzjoni oġġettiva".

b) Il-konflazzjoni proposta tal-Kummissjoni taż-żewġ kundizzjonijiet

71. L-ebda waħda mis-sottomissjonijiet bil-miktub ma tindika b'mod ċar u espliċitu liema huma d-"dispożizzjonijiet rilevanti" sabiex jiġi identifikat abbuż potenzjali f'dan il-każ.

72. Fis-smigħ orali, il-Kummissjoni rreferiet għall-ġbir jew sett ta' dispożizzjonijiet dwar il-ħlas tal-VAT rilevanti għal din il-kawża u ċċitat l-Artikoli 2(1), 4(3)(a) u 13B(g) tas-Sitt Direttiva tal-VAT. Il-Kummissjoni qalet ukoll waqt is-seduta li l-għan ta' dawk id-dispożizzjonijiet huwa li jiżguraw "applikazzjoni xierqa" jew "trattament fiskali normali" tat-tranżazzjonijiet.

73. Naqbel li dawk huma d-dispożizzjonijiet applikabbli[50]. Imma jiena ma nsibx li dik hija dikjarazzjoni konvinċenti tal-iskop. L-argument tal-Kummissjoni huwa sempliċement ċirkolari.

74. Ovvjament huwa mixtieq li d-dispożizzjonijiet kollha tas-Sitt Direttiva tal-VAT jiġu applikati b'mod xieraq b'tali mod li t-tranżazzjonijiet jirċievu trattament fiskali normali. Imma l-mistoqsija hawnhekk hija preċiżament: x'inhi valutazzjoni korretta? F'dan il-każ, il-kwistjoni kollha toħroġ mill-fatt li hemm valutazzoni "teknikament" korretta. Fi kliem is-sentenza Halifax, kien hemm "osservanza formali tal-kundizzjonijiet previsti mid-dispożizzjonijiet rilevanti tas-Sitt Direttiva"[51] għat-tranżazzjonijiet kollha.

75. Meta ppressata fuq dak il-punt waqt is-seduta orali, il-Kummissjoni ċċarat li dak li riedet tfisser kien *l-iskop tad-dispożizzjonijiet rilevanti huwa t-tassazzjoni tal-operazzjoni reali u sostantiva*. Peress li l-kirjiet fit-tul u għal żmien qasir ma kinux reali imma simulati, dawn għandhom jiġu injorati.

76. Jiena ser nassumi għall-mument li l-Kummissjoni hija korretta u l-iskop ta' dawk id-dispożizzjonijiet huwa t-tassazzjoni tat-"tranżazzjonijiet reali u sostantivi". Jekk dan hu hekk, fil-prattika, l-attenzjoni tinbidel għalkollox fuq it-tieni kundizzjoni ta' "artifiċjalità" jew "suġġettiva" tat-test għall-abbuż stabbilit fis-sentenzi Emsland-Stärke u Halifax. Għalhekk, jekk dik il-kundizzjoni tiġi ssodisfatta u tranżazzjoni hija tassew artifiċjali (mhux "reali" jew "sostantiva"), allura *a fortiori* applikazzjoni tar-regoli tal-VAT għal dawk it-tranżazzjonijiet *ma tistax tissodisfa l-iskop tagħhom*[52].

48 Sentenza tas-17 ta' Diċembru 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832).

49 Fil-bidu l-Artikoli 43 u 56(1)(k) tad-Direttiva tal-VAT 2006/112 u mbagħad l-Artikoli 45 u 59(k) wara li saret emenda mid-Direttiva 2008/8.

50 Għalkemm l-Artikolu 2(1) ftit iżid ma' dan u jista' potenzjalment jiġi kkwotat bħala rilevanti fi kwalunkwe każ li jinvolvi l-provvista ta' oġġetti (seta' kien hemm referenza għalih, pereżempju, fis-sentenzi Halifax jew Part Service diskussi iktar 'il fuq, imma dan ma sarx).

51 Sentenza tal-21 ta' Frar 2006, *Halifax et* (C-255/02, EU:C:2006:121, punt 74).

52 Dik il-propożizzjoni hija viċin ħafna għal dak li ġie ssuġġerit mill-Kummissjoni bħala soluzzjoni għall-kwistjoni fil-kawża Emsland-Stärke, imma ma ġietx segwita mill-Qorti tal-Ġustizzja. Għaldaqstant il-Kummissjoni kienet ipproponiet li għandu jkun hemm konstatazzjoni ta' abbuż fejn "l-operazzjonijiet kummerċjali inkwistjoni kienu intiżi sabiex jinkiseb vantaġġ inkompatibbli mal-għanijiet tar-regoli Komunitarji applikabbli *billi* l-kundizzjonijiet għall-kisba ta' dan il-vantaġġ inħolqu artifiċjalment " [ara s-sentenza tal-14 ta Diċembru 2000, Emsland-Stärke (C-110/99, UE: C: 2000: 695, punt 43)] (enfasi miżjuda).

77. Il-kwistjoni ta' liema tranżazzjonijiet huma "reali" jew "sostantivi" u liema, min-naħa l-oħra, huma "artifiċjali" jew "simulati" issir kompletament determinanti. Iż-żewġ kundizzjonijiet jikkollassaw f'waħda.

78. Fil-fehma tiegħi hemm numru ta' problemi sinjifikattivi f'dak l-approċċ. Ser nindika erba' minnhom.

79. L-ewwel nett, effettivament tneħħi l-ewwel parti tat-test Halifax. Ma nikkunsidrax li dak huwa l-approċċ korrett, imma jekk hu, allura huwa importanti li jiġi ddikjarat dan b'mod espliċitu. Kif ikkonfermat, pereżempju, fis-sentenza Halifax, "kif fakkret il-Qorti tal-Ġustizzja f'ħafna okkażjonijiet, il-leġiżlazzjoni Komunitarja għandha tkun ċerta u l-applikazzjoni tagħha għandha tkun prevedibbli għall-persuni […] Din il-ħtieġa ta' ċertezza legali hija imposta' b'ċerta rigorożità meta huwa każ ta' leġiżlazzjoni li tista' tipprovdi għal konsegwenzi finanzjarji, sabiex tippermetti lill-persuni kkonċernati li jkunu jafu bi preċiżjoni l-portata ta' l-obbligi li timponi fuqhom" [53].

80. Ma jistax jinħeba l-fatt li l-prinċipju ta' projbizzjoni ta' abbuż ta' dritt huwa f'tensjoni mal-prinċipju tal-legalità u ċ-ċertezza legali. Għalhekk huwa importanti li l-kundizzjonijiet tiegħu jkunu ċari kemm jista' jkun [54]. Ninnota wkoll li r-raġunament ta' iktar 'il fuq li jiġġustifika l-applikazzjoni immedjata ta' Halifax għal każijiet pendenti kien parzjalment ibbażat fuq il-fehma li l-kundizzjonijiet biex jinstab abbuż kienu ċari mill-inqas mill-2000, jiġifieri d-data tas-sentenza Emsland-Stärke [55]. Jekk iż-żewġ kundizzjonijiet espressi f'dik il-kawża issa jikkollassaw f'waħda, dik il-premessa fil-fehma tiegħi ma tibqax tgħodd.

81. It-tieni nett, anki jekk jiġi sostnut li ż-żewġ kundizzjonijiet teknikament jibqgħu japplikaw [56], għalkemm l-artifiċjalità hija l-fattur determinanti fit-tnejn, jidhirli li approċċ bħal dan huwa kemxejn konfliġġenti mal-approċċ meħud f'ġurisprudenza anterjuri bħas-sentenzi Halifax, Parts Service u WebMindLicences [57], li identifikaw b'mod iktar ċar id-dispożizzjonijiet inkwistjoni u l-għan tagħhom.

82. It-tielet nett, iż-żewġ kundizzjonijiet ġew iddikjarati għall-ewwel darba fis-sentenza Emsland-Stärke. F'dik il-kawża, u fil-forma l-iktar komuni tagħhom f'każijiet sussegwenti, huma effettivament "ikkuppjar u ppejstjar" tal-kundizzjonijiet tad-dispożizzjoni kontra l-evitar fir-Regolament Nru 2988/95 dwar protezzjoni tal-interessi finanzjarji tal-Unjoni [Artikolu 4(3)] [58]. Tista' tkun biss spekulazzjoni iżda jista' jkun ġust li wieħed jassumi li dik id-dispożizzjoni kienet tkun applikabbli fis-sentenza Emsland-Stärke kieku r-regolament kien applikabbli *ratione temporis* [59]. Fil-fatt, l-Artikolu 4(3) tar-Regolament Nru 2988/95 u ż-żewġ kundizzjonijiet ta' abbuż minn dak iż-żmien ġew ittrattati mill-Qorti

53 Sentenza tal-21 ta' Frar 2006, Halifax *et* (C-255/02, EU:C:2006:121, punt 72).

54 Kieku ma kinux, jista' jiġi ssuġġerit li fir-rigward tal-effetti prattiċi tagħha, il-projbizzjoni ta' abbuż ta' dritt fid-dritt pubbliku tkun f'kunflitt mal-prinċipju ta' legalità. Il-ħolma pożittivista tal-prevedibbiltà tad-dritt flimkien mal-prinċipju kostituzzjonali tal-legalità tal-azzjoni pubblika kollha jfissru li meta individwu jkun qed jiffaċċja l-amministrazzjoni pubblika, inkluż naturalment l-amministrazzjoni tat-taxxa, huwa għandu jkun jista' jbassar, fuq il-bażi ta' dritt validu, jekk l-azzjonijiet tiegħu humiex permessi (legali) jew le (illegali). Barra minn hekk, f'dik id-dikotomija, dak kollu li mhux ipprojbit espressament huwa permess. Ma' din id-dikotomija klassika, il-projbizzjoni ta' abbuż ta' dritt, ċertament waħda b'kundizzjonijiet mhux ċari, tista' tgħid iżżid it-tielet żona griża, li tista' tkun, għal avukat ta' xeħta pożittivista tradizzjonali ta' tħassib profond. Effettivament ifisser li hemm it-tielet sett ta' tranżazzjonijiet, li minkejja li huma permessi *formalment ex ante*, jistgħu jiġu evalwati mill-ġdid *ex post* bħala *materjalment* illegali. B'ironija jista' jingħad li kull żona griża bħal din b'kundizzjonijiet mhux ċari tista' effettivament tissejjaħ "il-legalità ta' Schrödinger": huwa biss wara li tinfetaħ il-kaxxa li wieħed ikun jaf jekk it-tranżazzjoni ġewwa l-kaxxa kinitx legali jew le.

55 Iktar 'il fuq, punt 50 ta' dawn il-konklużjonijiet.

56 Li, fil-fehma tiegħi, tkun interpretazzjoni pjuttost "imġebbda".

57 Kif diskuss iktar 'il fuq fil-punti 66 sa 69 ta' dawn il-konklużjonijiet.

58 Ara wkoll iktar 'il fuq fil-punti 49 sa 51. Ta' min iżid li fil-kawża Emsland-Stärke, l-Avukat Ġenerali ppreżenta l-kwistjoni bil-maqlub, fejn qal li l-Artikolu 4(3) "ma joħloqx prinċipju legali ġdid iżda sempliċement jikkodifika prinċipju legali ġenerali diġà eżistenti fis-dritt tal-Komunità" [Konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Alber għall-kawża Emsland-Stärke (C-110/99, EU:C:2000:252, fil-punt 80)].

59 F'kawżi sussegwenti, fejn kemm il-prinċipju tal-abbuż ta' dritt u l-Artikolu 4(3) tar-Regolament Nru 2988/95 il-Qorti tal-Ġustizzja applikat il-prinċipju ġenerali fl-ewwel istanza [ara s-sentenza tal-14 ta' April 2016, Cervati u Malvi (C-131/14, EU:C:2016:255)].

tal-Ġustizzja bħala sostitwibbli[60]. F'qasam diġà kumpless iżżejjed, l-evoluzzjoni tat-test għall-abbuż fuq il-linji ssuġġeriti mill-Kummissjoni – li jimplika konflazzjoni tal-kundizzjonijiet oġġettivi u suġġettivi – tqajjem mistoqsijiet diffiċli dwar kif ir-regolament u l-prinċipju għandhom jinteraġixxu fil-ġejjieni.

83. Finalment, l-applikazzjoni tal-kundizzjonijiet tal-prinċipju ta' projbizzjoni ta' abbuż ta' dritt fil-VAT trid tiġi inevitabbilment modulata sa ċertu punt fl-oqsma differenti li tapplika għalihom. Madankollu, fil-fehma tiegħi jsir saħansitra iktar diffiċli (forsi anki impossibbli) li jiġi rrikonċiljat il-kunċett ta' abbuż kif iddefinit mill-ġdid bil-mod issuġġerit (test tal-artifiċjalità) mal-kunċett ta' abbuż kif applikat f'każijiet oħra. Għalhekk, f'każijiet ta' moviment liberu u ta' ċittadinanza, il-kwistjoni ta' artifiċjalità f'numru ta' okkażjonijiet mhux biss ġiet ikkunsidrata mhux determinanti, imma fil-prattika ġiet ittrattata bħala kważi irrilevanti[61].

c) Evalwazzjoni tal-osservanza tal-"iskop" fil-kawża preżenti

84. Fid-dawl ta' dak li ntqal iktar 'il fuq, nipproponi li jiġi miċħud l-approċċ issuġġerit mill-Kummissjoni u pjuttost jinżamm approċċ li jirrifletti b'mod iktar preċiż il-ġurisprudenza eżistenti tal-Qorti tal-Ġustizzja.

85. Fil-każ preżenti, l-abbuż allegat jikkonsisti fit-twettiq artifiċjali tal-kundizzjonijiet għal (i) l-ewwel provvista tal-proprjetajiet, u (ii) l-eżenzjoni ta' provvisti sussegwenti (li fil-fatt huma żewġ naħat tal-istess munita).

86. Għaldaqstant huwa neċessarju li jiġi kkunsidrat l-iskop tal-impożizzjoni tal-VAT fuq il-provvisti "qabel l-ewwel okkupazzjoni" u l-eżenzjoni sussegwenti tagħhom, kif riflessa fl-Artikoli 4(3)(a) u 13B(g) tas-Sitt Direttiva tal-VAT.

87. L-approċċ bażiku għall-impożizzjoni tal-VAT fuq trasferimenti ta' proprjetajiet jista' jingħabar fil-qosor f'termini mhux raffinati bħala: intaxxa l-ewwel bejgħ, eżenta l-bqija. L-iskop wara dan huwa kkjarifikat fil-proposta oriġinali tal-Kummissjoni u l-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja.

88. Il-memorandum ta' spjegazzjoni anness mal-proposta oriġinali tal-Kummissjoni ddikjara li "l-kostruzzjoni u l-kummerċjalizzazzjoni ta' bini ġdid għandhom ikunu suġġetti għat-taxxa, tkun xi tkun il-kapaċità li l-bejjiegħ jista' jkun qed jaġixxi fiha. Biex jissolvew id-diffikultajiet li ssir distinzjoni bejn bini ġdid u antik, il-kunċett tal-ewwel okkupazzjoni intuża biex jiddetermina l-mument li fih il-bini jħalli l-proċess ta' produzzjoni u jsir suġġett ta' konsum, jiġifieri meta l-bini jibda jintuża mis-sid jew inkwilin tiegħu" [traduzzjoni mhux uffiċjali]. Il-memorandum ta' spjegazzjoni jkompli jirreferi għall-proprjetajiet li huma "kkunsmati" bis-saħħa tal-ewwel okkupazzjoni tagħhom u l-possibbiltà li proprjetà "terġa' tidħol fiċ-ċirkuwitu kummerċjali" jew "terġa' tiġi kkummerċjalizzata"[62].

89. Dak il-kliem jindika li l-kunċett ta' "l-ewwel okkupazzjoni" huwa assimilat mal-proprjetà "li [t]ħalli l-proċess ta' produzzjoni", "[is]sir is-suġġett ta' konsum" jew "[t]idħol fiċ-ċirkuwitu kummerċjali".

60 U sar hekk pjuttost espliċitament fis-sentenza tal-14 ta'April 2016, Cervati u Malvi (C-131/14, EU:C:2016:255, punt 52). Ara wkoll is-sentenza tad-9 ta' Lulju 2015, Cimmino *et* (C-607/13, EU:C:2015:448).

61 Iktar 'il fuq, punt 28 ta' dawn il-konklużjonijiet.

62 Proposta għas-Sitt Direttiva tal-Kunsill 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 COM(73) 950, 20 ta' Ġunju 1973, Bulletin tal-Komunitajiet Ewropej, suppliment 11/73, f'p. 9.

90. Fis-sentenza tagħha fil-kawża Goed Wonen I, il-Qorti tal-Ġustizzja aċċettat l-eżenzjoni f'termini simili, fejn iddikjarat li "bħall-bejgħ ta' bini ġdid *wara l-ewwel provvista tiegħu lil konsumatur finali, li jimmarka t-tmiem tal-proċess ta' produzzjoni*, il-kiri tal-proprjetà immobbli għandu għalhekk ikun eżenti mit-tassazzjoni" (enfasi miżjuda)[63].

91. Għaldaqstant, l-iskop tal-applikazzjoni kkombinata tal-Artikoli 4(3)(a) u 13B(g) tas-Sitt Direttiva tal-VAT jista' jiġi rriformulat bħala l-applikazzjoni tal-VAT meta l-proprjetà immobbli tidħol fiċ-ċirkuwitu kummerċjali għall-ewwel darba.

92. Fil-fehma tiegħi, trasferiment tat-tip deskritt fil-kawża prinċipali ma josservax dak l-iskop.

93. Il-kombinazzjoni ta' fatturi li twassalni għal dik il-konklużjoni hija b'mod partikolari dan li ġej (skont kif jiena qed nifhem it-talba għal deċiżjoni preliminari): (i) il-fatt li l-kirja fit-tul ġiet konkluża ma' entità li kienet ikkontrollata mill-appellanti, u; (ii) il-fatt li l-Kera fit-Tul ġiet irrinunzjata fi żmien qasir ħafna wara l-firma tagħha u meta mqabbla mat-tul totali tagħha; u (iii) il-fatt li matul dak il-perijodu qasir, il-kirja lura kienet fis-seħħ fil-forma ta kirja għal żmien qasir, bir-riżultat nett li l-kontroll fuq il-proprjetajiet qatt ma ġie effettivament irrinunzjat mill-appellanti b'tali mod li f'dawk iċ-ċirkostanzi kollha, jidher li qatt ma ħallew il-proċess tal-produzzjoni.

94. Fid-dawl ta' dak li ntqal hawn fuq, u bla ħsara għall-kunsiderazzjoni finali mill-qorti nazzjonali, f'kawżi bħal dawn fil-proċeduri prinċipali, il-kunsiderazzjoni ta' kirja fit-tul bejn partijiet konnessi, li tiġi rrinunzjata ftit wara l-konklużjoni tagħha u mingħajr ma jsir ebda użu tal-proprjetà, bħala "provvista qabel l-ewwel okkupazzjoni" tmur kontra l-iskopijiet tal-Artikoli (4)(3)(a) u 13B(g) tas-Sitt Direttiva tal-VAT.

3. Kundizzjoni suġġettiva: l-għan essenzjali kien li jinkiseb vantaġġ tat-taxxa?

95. Fir-rigward tal-"kundizzjoni suġġettiva", ir-raba' domanda tal-qorti tar-rinviju essenzjalment trid tkun taf jekk, fl-identifikazzjoni ta' dak l-għan essenzjali, tranżazzjonijiet ta' qabel il-bejgħ għandhomx jitqiesu f'iżolament jew bħala parti mit-tranżazzjonijiet "b'mod ġenerali".

96. Huwa utli li nibda billi nikkunsidra iktar mill-qrib it-tifsira ta' "għan essenzjali".

97. It-test suġġettiv huwa ppreżentat f'firxa ta' modi differenti fil-ġurisprudenza. Minbarra l-"iskop essenzjali"[64], xi sentenzi jirreferu għall-"għan rikonoxxut"[65] jew "għan biss"[66] li jkun il-kisba ta' "biss bl-iskop li jibbenefikaw b'mod abbużiv"[67]. Oħrajn iħalltu t-tnejn ("li l-iskop essenzjali tat-tranżazzjonijiet in kwistjoni huwa li jinkiseb vantaġġ fiskali")[68]. Iżda oħrajn jirreferu għall-operazzjonijiet kummerċjali li ma humiex "normali"[69].

98. Dawn l-espressjonijiet differenti kollha tat-test suġġettiv għandhom tema komuni. Kollha jistaqsu: hemm *xi* raġuni ekonomika biex dan isir *ħlief li* titnaqqas it-taxxa? Il-kriterju huwa ffissat fi gradi differenti.

63 Sentenza tal-4 ta' Ottubru 2001, "Goed Wonen" (C-326/99, EU:C:2001:506, punt 52). Ninnota hawnhekk l-assimilazzjoni apparenti mill-Qorti tal-Ġustizzja tal-kunċett ta' l-"ewwel provvista" u "l-ewwel okkupazzjoni". Ara wkoll is-sentenza tat-12 ta' Lulju 2012, J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard (C-326/11, EU:C:2012:461, punt 21) li tuża t-terminu "bini antik".

64 Sentenza tal-21 ta' Frar 2006, Halifax *et* (C-255/02, EU:C:2006:121, punti 75 u 86).

65 Sentenza tas-17 ta' Diċembru 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, punt 35).

66 Sentenza tal-21 ta' Frar 2006, University of Huddersfield (C-223/03, EU:C:2006:124, punt 51).

67 Sentenzi tal-21 ta Frar 2006, Halifax *et* (C-255/02, EU:C:2006:121, punti 69 u 70), u tat-22 ta' Diċembru 2010, Weald Leasing (C-103/09, EU:C:2010:804, punt 25).

68 Sentenzi tal-21 ta' Frar 2006, Halifax *et* (C-255/02, EU:C:2006:121, punt 75), u tat-22 ta' Diċembru 2010, RBS Deutschland Holdings (C-277/09, EU:C:2010:810, punt 49).

69 Sentenza tal-14 ta' April 2016, Cervati u Malvi (C-131/14, EU:C:2016:255, punt 32).

99. Fis-sentenza Parts Service, il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li jista' jkun hemm abbuż jekk l-għan "uniku" huwa vantaġġ tat-taxxa[70]. Dan jimplika potenzjalment kunċett wiesa' ħafna ta' abbuż. B'kuntrast qawwi, fis-sentenza Halifax u Weald Leasing ġie ddikjarat li ma jkun hemm l-ebda abbuż "meta t-tranżazzjonijiet in kwistjoni *jistgħu* jkollhom ġustifikazzjoni oħra apparti s-sempliċi ksib ta' vantaġġi fiskali" (enfasi miżjuda)[71]. Fis-sentenza Malvi, l-abbuż kien jeħtieġ li t-tranżazzjonijiet "ma jkollhomx ġustifikazzjoni ekonomika u kummerċjali"[72].

100. Is-sentenzi tal-aħħar, li effettivament jieħdu approċċ iktar restrittiv għall-kunċett ta' abbuż, huma iktar predominanti. Jirriflettu wkoll il-kliem użat b'mod iktar komuni "għan essenzjali", "għan uniku", jew arranġamenti "kompletament artifiċjali".

101. Fil-fehma tiegħi, it-test suġġettiv għandu jiġi applikat b'mod restrittiv skont l-approċċ f'kawżi bħal Halifax u RBS. Jekk it-tranżazzjonijiet inkwistjoni jista' jkollhom *xi* ġustifikazzjoni ekonomika għajr għal vantaġġ fiskali, allura t-test ma jiġix issodisfatt. Dak l-approċċ mhux biss jirrifletti l-ġurisprudenza predominanti, huwa wkoll konformi mal-prinċipju ta' legalità[73], li huwa impost "b'ċerta rigorożità meta huwa każ ta' leġiżlazzjoni li tista' tipprovdi għal konsegwenzi finanzjarji, sabiex tippermetti lill-persuni kkonċernati li jkunu jafu bi preċiżjoni l-portata ta' l-obbligi li timponi fuqhom"[74].

102. B'dak l-approċċ għal "għan essenzjali" f'moħħna, issa ngħaddi għall-punt speċifiku mqajjem fir-raba' domanda tal-qorti tar-rinviju, jiġifieri: l-għan essenzjali ta' *liema tranżazzjonijiet* preċiżament?

103. Il-qorti tar-rinviju tipproponi żewġ alternattivi: jew (i) it-tranżazzjonijiet ta' qabel il-bejgħ, jew (ii) it-tranżazzjonijiet ta' qabel il-bejgħ u l-bejgħ finali meħudin flimkien.

104. Fl-opinjoni tiegħi, din tal-aħħar hija fi kwalunkwe każ il-qafas ta' riferiment żbaljat. Jidher ċar li, minbarra f'każijiet ta' frodi fiskali (li mhix allegata hawn), jekk ix-xibka tinfirex b'mod wiesa' biżżejjed, inkluż il-proċess kollu tal-kostruzzjoni kif ukoll il-ħajja sussegwenti tal-proprjetà, xi raġuni ekonomika li tmur lil hinn minn "sempliċi" vantaġġ tat-taxxa tista' dejjem tinstab. Dan l-approċċ jipprevjeni effettivament il-kundizzjoni suġġettiva milli qatt tiġi ssodisfatta.

105. Għalhekk, fil-kuntest ta' din il-kawża, waħda jew iktar mit-tranżazzjonijiet ta' qabel il-bejgħ x'aktarx li jkunu rilevanti f'dan il-każ. Lil hinn minn dik l-osservazzjoni ġenerali, nikkunsidra li fl-aħħar mill-aħħar hija l-qorti tar-rinviju li għandha tiddetermina t-tranżazzjoni jew sett ta' tranżazzjonijiet li fir-rigward tagħhom għandu jintalab "għan essenzjali" u x'inhu dak l-għan essenzjali.

106. Meta tagħmel hekk, il-qorti tar-rinviju minkejja dan "tieħu inkunsiderazzjoni l-fatti u ċ-ċirkustanzi kollha tal-kawża, inklużi l-operazzjonijiet kummerċjali li jippreċedu u li jiġu wara [...]"[75]. Fi kliem ieħor, sabiex japprezzaw bis-sħiħ l-"għan essenzjali" tat-tranżazzjonijiet ta' qabel il-bejgħ innifishom, il-qorti tar-rinviju għandha tikkunsidra l-kuntest fattwali b'mod aktar wiesa'.

107. Fil-fatt, f'din il-kawża, jekk wieħed kellu jislet kompletament it-tranżazzjonijiet ta' qabel il-bejgħ mill-kuntest usa' tagħhom, ma jkun hemm l-ebda vantaġġ fiskali, iżda oneru fiskali (peress li l-vantaġġ huwa wieħed relattiv u jirriżulta biss mill-bejgħ sussegwenti lil partijiet terzi).

70 Sentenza tal-21 ta' Frar 2008, Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108, punt 45).

71 Sentenzi tal-21 ta' Frar 2006, Halifax *et* (C-255/02, EU:C:2006:121, punt 75), u tat-22 ta' Diċembru 2010, Weald Leasing (C-103/09, EU:C:2010:804, punt 30).

72 Sentenza tal-14 ta' April 2016, Cervati u Malvi (C-131/14, EU:C:2016:255, punt 47).

73 Għal perikoli potenzjali li jirriżultaw jekk jiġi injorat, erġa' ara iktar 'il fuq, in-nota ta' qiegħ il-paġna 55.

74 Sentenza tal-21 ta' Frar 2006, Halifax *et* (C-255/02, EU:C:2006:121, punt 72).

75 Sentenza tal-14 ta' April 2016, Cervati u Malvi (C-131/14, EU:C:2016:255, punt 35).

4. Konklużjoni

108. Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet preċedenti, nipproponi lill-Qorti tal-Ġustizzja li tirrispondi r-raba' u s-seba' domandi kif ġej:

Ir-raba' domanda

F'każ bħal dak fil-kawża prinċipali, l-"għan essenzjali" ma għandux jiġi mfittex fir-rigward tat-tranżazzjonijiet *ta' qabel* il-bejgħ u l-bejgħ finali meħudin flimkien. Hija l-qorti tar-rinviju li għandha tiddetermina t-tranżazzjoni(jiet) speċifiċi ta' qabel il-bejgħ li fir-rigward tagħhom huwa l-iktar xieraq li tevalwa l-"għan essenzjali" għall-iskopijiet ta' identifikazzjoni ta' abbuż potenzjali ta' dritt fil-VAT.

Is-seba' domanda

F'każijiet bħal dawk fil-kawża prinċipali fejn:

– kirja fit-tul hija konkluża bejn persuna taxxabbli u persuna oħra relatata taxxabbli; u

– dik il-kirja tiġi rrinunzjata fi żmien qasir ħafna wara l-firma tagħha u meta mqabbla mat-tul totali tagħha; u

– matul dak il-perijodu qasir, kirja lura kienet fis-seħħ, bir-riżultat nett li l-kontroll fuq il-proprjetajiet mikrija effettivament qatt ma ġie rrinunzjat minn persuna taxxabbli li tat il-kirja fit-tul;

ikun kuntrarju għall-iskop tal-Artikoli 4(3)(a) u 13B(g) tas-Sitt Direttiva tal-VAT li l-kirja fit-tul tiġi ttrattata bħala "provvista [...] qabel l-ewwel okkupazzjoni " fis-sens tal-Artikolu 4(3)(a) ta' dik id-direttiva.

D. It-tielet domanda: ridefinizzjoni u rivalutazzjoni tat-tranżazzjonijiet

109. Permezz tat-tielet domanda tagħha, il-qorti tar-rinviju essenzjalment tistaqsi li jekk japplika f'dan il-każ il-prinċipju ta' projbizzjoni ta' abbuż ta' dritt, kif għandhom jiġu ddefiniti mill-ġdid it-tranżazzjonijiet rilevanti?

110. Fejn instab li jeżisti ksur tal-prinċipju ta' projbizzjoni ta' abbuż ta' dritt, it-tranżazzjonijiet involuti għandhom jiġu ddefiniti mill-ġdid sabiex terġa' tiġi stabbilita s-sitwazzjoni li kienet tipprevali fin-nuqqas tat-tranżazzjonijiet li jikkostitwixxu dak l-abbuż [76]. Madankollu, id-definizzjoni mill-ġdid ma għandhiex tmur lil hinn minn dak li hu meħtieġ għall-ġbir korrett tal-VAT u l-prevenzjoni tal-evażjoni tat-taxxa [77].

111. Fl-ewwel lok, huwa l-kompitu tal-qorti tar-rinviju li tiddetermina, fuq il-bażi tal-indikazzjonijiet ipprovduti fir-risposta għall-ewwel u t-tieni, ir-raba' u s-seba' domandi, jekk ċerti elementi tat-tranżazzjonijiet inkwistjoni fil-kawża prinċipali kinux jikkostitwixxu prattika abbużiva.

112. Jekk dan kien fil-fatt il-każ, huwa l-kompitu ta' dik il-qorti, fit-tieni lok, li tiddefinixxi mill-ġdid dawk it-tranżazzjonijiet b'mod li tiġi stabbilita mill-ġdid is-sitwazzjoni li kien ikun hemm fin-nuqqas tal-elementi li jikkostitwixxu l-prattika abbużiva.

76 Sentenzi tal-21 ta' Frar 2006, Halifax *et* (C-255/02, EU:C:2006:121, punt 98); tal-20 ta' Ġunju 2013, Newey, (C-653/11, EU:C:2013:409, punt 50); u tas-17 ta' Diċembru 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, punt 52).

77 Sentenza tal-21 ta' Frar 2006, Halifax *et* (C-255/02, EU:C:2006:121, punt 92).

113. Għaldaqstant, jekk il-qorti nazzjonali kkonkludiet, pereżempju, li t-tranżazzjonijiet ta' qabel il-bejgħ kienu jikkostitwixxu vjolazzjoni tal-projbizzjoni tal-prinċipju ta' abbuż ta' dritt, dawk it-tranżazzjonijiet għandhom jiġu injorati sabiex tiġi evalwata r-responsabbiltà tal-appellanti għall-VAT.

114. Fuq il-bażi tal-fatti kif stabbiliti fit-talba tal-qorti tar-rinviju u bla ħsara għal kunsiderazzjoni finali minn dik il-qorti, il-bejgħ sussegwenti tal-proprjetajiet imbagħad jitqies li jikkostitwixxi l-ewwel provvista tagħhom. Dak il-bejgħ għandu jiġi vvalutat għall-VAT skont ir-regoli nazzjonali applikabbli, moqrija fid-dawl tad-dritt tal-Unjoni, b'mod partikolari l-Artikolu 4(3)(a) u Artikolu 13B(g) tas-Sitt Direttiva tal-VAT.

115. F'dak li jirrigwarda d-dimensjoni istituzzjonali tat-tielet domanda tal-qorti tar-rinviju, jista' jittenna biss li d-dritt nazzjonali jiddetermina l-istituzzjoni kompetenti biex tiddefinixxi u tevalwa mill-ġdid it-tranżazzjonijiet rilevanti, skont il-prinċipju ta' awtonomija tal-proċedura nazzjonali, bla ħsara għall-prinċipji ta' ekwivalenza u effettività.

116. Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet preċedenti, nipproponi lill-Qorti tal-Ġustizzja tirrispondi t-tielet domanda kif ġej:

– Fejn instab li jeżisti ksur tal-prinċipju ta' projbizzjoni ta' abbuż ta' dritt, it-tranżazzjonijiet involuti għandhom jiġu ddefiniti mill-ġdid sabiex terġa' tiġi stabbilita s-sitwazzjoni li kienet tipprevali fin-nuqqas tat-tranżazzjonijiet li jikkostitwixxu dak l-abbuż.

– F'ċirkustanzi bħal dawk fil-kawża prinċipali, sa fejn it-tranżazzjonijiet ta' qabel il-bejgħ ma jiġux ikkunsidrati b'applikazzjoni tal-prinċipju ta' projbizzjoni ta' abbuż ta' dritt, u sussegwentement il-bejgħ tal-proprjetajiet jitqies bħala l-ewwel provvista tiegħu, dak il-bejgħ għandu jiġi vvalutat għall-VAT skont ir-regoli nazzjonali applikabbli, moqrija fid-dawl tad-dritt tal-Unjoni, b'mod partikolari l-Artikoli 4(3)(a) u 13B (g) tas-Sitt Direttiva tal-VAT.

E. Il-ħames, is-sitt u t-tmien domandi: kompatibbiltà tal-Artikolu 4(9) tal-Att tal-VAT mas-Sitt Direttiva tal-VAT

117. Il-ħames, is-sitt u t-tmien domandi tal-qorti tar-rinviju huma bbażati fuq is-suppożizzjoni li l-Artikolu 4(9) tal-Att dwar il-VAT huwa inkompatibbli u (għalhekk) ma jimplementax is-Sitt Direttiva tal-VAT.

118. Madankollu, mid-digriet tar-rinviju u mis-sottomissjonijiet bil-miktub u orali quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja ma huwiex ċar x'jista' jkun is-sors tal-inkompatibbiltà jew in-natura tan-nuqqas ta' implementazzjoni.

119. Fil-każ ta' nuqqas assolut ta' traspożizzjoni ta' direttiva, is-sitwazzjoni legali hija b'ċertu mod relattivament ċara. Ma hemmx miżuri ta' implementazzjoni u għalhekk id-dritt nazzjonali huwa inkompatibbli ma' dik id-direttiva. B'kuntrast, fil-każ ineżami, l-Irlanda fil-fatt adottat miżuri sabiex timplementa s-Sitt Direttiva. Barra minn hekk, ma ġiex argumentat li f'kull każ prattiku mingħajr eċċezzjoni l-applikazzjoni tal-Artikolu 4(9) tal-Att dwar il-VAT jonqos milli jottjeni r-"riżultat li jrid jinkiseb" minn dik id-direttiva (biex nuża l-vokabularju tal-Artikolu 288 TFUE). Għalhekk ma huwiex possibbli li wieħed jistqarr b'mod ġenerali u mhux ikkwalifikat li l-inkompatibbiltà (parzjali) tista' titqabbel ma' nuqqas ta' miżuri ta' implementazzjoni.

120. Biex nidħol f'aktar dettall f'dawk il-kwistjonijiet, fil-fehma tiegħi teħtieġ konoxxenza aħjar dwar x'suppost hi n-natura tal-allegata inkompatibbiltà tal-Artikolu 4(9) tal-Att dwar il-VAT.

121. Matul is-seduta orali, l-appellanti ddikjaraw li, fil-fehma tagħhom, l-inkompatibbiltà ewlenija kienet ġejja mill-Artikolu 4(6) tal-Att dwar il-VAT. Dik id-dispożizzjoni tal-aħħar *teżenta l-ewwel provvisti ta' proprjetà immobbli fejn l-ebda taxxa input ma tista' tiġi rkuprata*. L-appellanti jikkunsidraw li tali eżenzjoni hija inkompatibbli mal-Artikoli 4(3)(a) u 13B(g) tas-Sitt Direttiva tal-VAT, sa fejn dawk id-dispożizzjonijiet tal-Unjoni *jeħtieġu* t-tassazzjoni ta' *kull* l-ewwel provvista ta' proprjetà immobbli. Barra minn hekk, minħabba li l-Artikolu 4(9) tal-Att dwar il-VAT jirreferi għall-Artikolu 4(6) tal-Att dwar il-VAT, l-inkompatibbiltà ta' dan tal-aħħar mas-Sitt Direttiva tal-VAT tagħmel ukoll dak tal-ewwel inkompatibbli.

122. L-intimat u l-Gvern Irlandiż jikkontestaw dik l-interpretazzjoni tal-leġiżlazzjoni. Huma esprimew fis-sottomissjonijiet bil-miktub tagħhom l-interpretazzjoni tagħhom tad-dispożizzjoni u r-raġunijiet għall-adozzjoni tagħha.

123. Għaldaqstant, fir-rigward tal-ħames, is-sitt u t-tmien domandi, il-Qorti tal-Ġustizzja tinsab f'pożizzjoni li huwa diffiċli li wieħed jifhem mir-referenza magħmula mill-qorti nazzjonali minn xiex tikkonsisti eżattament l-inkompatibbiltà tal-Artikolu 4(9) tal-Att dwar il-VAT mas-Sitt Direttiva tal-VAT; kwalunkwe inkompatibbiltà ipotetika bħal din hija kkontestata bil-qawwa mill-Gvern Irlandiż. Anki l-appellanti għandhom diffikultajiet biex jispjegaw liema problema speċifika jkun hemm fir-rigward tal-Artikolu 4(9), minbarra l-fatt li jirreferi għall-Artikolu 4(6) tal-Att dwar il-VAT. Barra minn hekk, anki jekk wieħed kellu jaċċetta l-ispjegazzjoni tal-appellanti dwar l-inkompatibbiltà, insibha diffiċli nara r-rilevanza tagħha f'dan il-każ, peress li, kif ikkonfermat fis-seduta orali, it-taxxa input kienet irkuprabbli f'dan il-każ.

124. Ma huwiex il-kompitu ta' din il-Qorti tal-Ġustizzja li tinterpreta d-dritt nazzjonali. Huwa saħansitra inqas u inqas il-kompitu tagħha li tagħmel arbitraġġ bejn l-interpretazzjoni tal-partijiet differenti dwar l-eżistenza u n-natura tal-allegata inkompatibbiltà u/jew in-nuqqas ta' implementazzjoni ma huwiex ovvju u huwa b'mod ċar ikkontestat.

125. Bħala riżultat, u fid-dawl ta' dak li ntqal, nikkunsidra li l-Qorti tal-Ġustizzja ma għandhiex id-dettalji fattwali meħtieġa biex tipprovdi risposta utli mhux ibbażata fuq ipoteżi u spekulazzjoni dwar in-natura tal-inkompatibbiltà postulata fl-Artikolu 4(9) tal-Att dwar il-VAT mas-Sitt Direttiva tal-VAT.

126. Għaldaqstant nipproponi li l-ħames, is-sitt u t-tmien domandi għandhom jiġu miċħuda bħala inammissibbli.

V. Konklużjoni

127. Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet preċedenti, nipproponi lill-Qorti tal-Ġustizzja tirrispondi kif ġej lis-Supreme Court (qorti suprema tal-Irlanda):

L-ewwel u t-tieni domandi

Id-dispożizzjonijiet tas-Sitt Direttiva 77/388/KEE tal-Kunsill, 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 u miżuri nazzjonali li jittrasponu dik id-direttiva għandhom jiġu interpretati fid-dawl tal-prinċipju ġenerali tad-dritt tal-Unjoni dwar il-projbizzjoni tal-abbuż ta' dritt. Dak huwa wkoll il-każ:

– fin-nuqqas ta' kwalunkwe miżura nazzjonali, kemm jekk leġiżlattiva kif ukoll ġudizzjarja, li "tagħti effett" lil dak il-prinċipju;

– f'każijiet bħal dawk quddiem il-qorti tar-rinviju, fejn it-tranżazzjonijiet rilevanti tlestew qabel is-sentenza tal-Qorti tal-Ġustizzja tal-21 ta' Frar 2006, Halifax *et* (C-255/02, EU:C:2006:121).

It-tielet domanda

Fejn instab li jeżisti ksur tal-prinċipju ta' projbizzjoni ta' abbuż ta' dritt, it-tranżazzjonijiet involuti għandhom jiġu ddefiniti mill-ġdid sabiex terġa' tiġi stabbilita s-sitwazzjoni li kienet tipprevali fin-nuqqas tat-tranżazzjonijiet li jikkostitwixxu dak l-abbuż.

F'ċirkustanzi bħal dawk fil-kawża prinċipali, sa fejn it-tranżazzjonijiet ta' qabel il-bejgħ ma jiġux ikkunsidrati b'applikazzjoni tal-prinċipju ta' projbizzjoni ta' abbuż ta' dritt, u sussegwentement il-bejgħ tal-proprjetajiet jitqies bħala l-ewwel provvista tiegħu, dak il-bejgħ għandu jiġi vvalutat għall-VAT skont ir-regoli nazzjonali applikabbli, moqrija fid-dawl tad-dritt tal-Unjoni, b'mod partikolari l-Artikoli 4(3)(a) u l-Artikolu 13B(g) tas-Sitt Direttiva tal-VAT.

— *Ir-raba' domanda*

F'każ bħal dak fil-kawża prinċipali, ma għandux jiġi mfittex "għan essenzjali" fir-rigward tat-tranżazzjonijiet ta' qabel il-bejgħ u l-bejgħ finali meħudin flimkien. Hija l-qorti tar-rinviju li għandha tiddetermina t-tranżazzjoni(jiet) speċifika(ċi) ta' qabel il-bejgħ li fir-rigward tagħhom huwa l-iktar xieraq li tevalwa l-"għan essenzjali" għall-iskopijiet ta' identifikazzjoni ta' abbuż potenzjali ta' dritt fil-VAT.

— *Is-seba' domanda*

F'każijiet bħal dawk fil-kawża prinċipali fejn:

– kirja fit-tul hija konkluża bejn persuna taxxabbli u persuna oħra relatata taxxabbli; u

– dik il-kirja tiġi rrinunzjata fi żmien qasir ħafna wara l-firma tagħha u meta mqabbla mat-tul totali tagħha; u

– matul dak il-perijodu qasir, kirja lura kienet fis-seħħ, bir-riżultat nett li l-kontroll fuq il-proprjetajiet mikrija effettivament qatt ma ġie rrinunzjat minn persuna taxxabbli li tat il-kirja fit-tul;

ikun kuntrarju għall-iskop tal-Artikoli 4(3)(a) u tal-Artikolu 13B(g) tas-Sitt Direttiva tal-Kunsill li l-kirja fit-tul tiġi ttrattata bħala "provvista [...] qabel l-ewwel okkupazzjoni" fis-sens tal-Artikolu 4(3)(a) ta' dik id-direttiva.

Il-ħames, is-sitt u t-tmien domandi

Il-ħames, is-sitt u t-tmien domandi huma miċħuda bħala inammissibbli.