SENTENZA TAL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (It-Tielet Awla)

10 ta' April 2008 *

Fil-Kawża C-309/06,

li għandha bħala suġġett talba għal deċiżjoni preliminari skond l-Artikolu 234 KE, imressqa mill-House of Lords (ir-Renju Unit), permezz ta' deċiżjoni tat-12 ta' Lulju 2006, li waslet fil-Qorti tal-Ġustizzja fis-17 ta' Lulju 2006, fil-proċedura

Marks & Spencer plc

vs

Commissioners of Customs & Excise,

IL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (It-Tielet Awla),

komposta minn A. Rosas, President ta' l-Awla, U. Lõhmus, J. Klučka, P. Lindh u A. Arabadjiev (Relatur), Imħallfin,

* Lingwa tal-kawża: l-Ingliż.

Avukat Ġenerali: J. Kokott,
Reġistratur: J. Swedenborg, Amministratur,

wara li rat il-proċedura bil-miktub u wara s-seduta tal-11 ta' Ottubru 2007,

wara li semgħet il-konklużjonijiet ta' l-Avukat Ġenerali, ippreżentati fis-seduta tat-13 ta' Diċembru 2007,

wara li kkunsidrat l-osservazzjonijiet ippreżentati:

— għal Marks & Spencer plc, minn D. Milne, QC, A. Hitchmough, barrister, D. Waelbroeck, avukat u D. Slater, solicitor,

— għall-Gvern tar-Renju Unit, minn Z. Bryanston-Cross, bħala aġent, assistita minn K. Lasok, QC, u P. Mantle, barrister,

— għall-Irlanda, minn D. O'Hagan, bħala aġent, assistit minn G. Clohessy, SC, u N. O'Hanlon, BL,

— għall-Gvern ta' Ċipru, minn E. Simeonidou, bħala aġent,

— għall-Kummissjoni tal-Komunitajiet Ewropej, minn R. Lyal u M. Afonso, bħala aġenti,

tagħti l-preżenti

Sentenza

1 It-talba għal deċiżjoni preliminari tirrigwarda l-interpretazzjoni ta' l-Artikolu 28(2) tas-Sitt Direttiva tal-Kunsill 77/388/KEE, tas-17 ta' Mejju 1977, fuq l-armonizzazzjoni tal-liġijiet ta' l-Istati Membri dwar taxxi fuq id-dħul mill-bejgħ — Sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud: bażi uniformi ta' stima (ĠU L 145, p. 1, iktar 'il quddiem is-"Sitt Direttiva").fil-verżjoni oriġinali tiegħu kif ukoll interpretazzjoni ta' dan l-istess Artikolu 28(2)(a) fil-verżjoni li tirriżulta mid-Direttiva tal-Kunsill 92/77/KEE tad-19 ta' Ottubru 1992 (ĠU L 316, p. 1).

2 Din it-talba ġiet ippreżentata fil-kuntest ta' kawża bejn Marks & Spencer plc (iktar 'il quddiem "Marks and Spencer") u l-Commissioners of Customs & Excise (iktar 'il quddiem il-"Commissioners"), fir-riġward tad-deċiżjoni ta' dawn ta' l-aħħar li jiċħdu talba għar-rifużjoni magħmula minn Marks & Spencer fir-rigward ta' taxxa fuq il-valur miżjud (iktar 'il quddiem "VAT") imħallsa inġustament.

Il-kuntest ġuridiku

Il-leġiżlazzjoni Komunitarja

3 L-Artikolu 12(1) tas-Sitt Direttiva jipprovdi li, bħala prinċipju, il-VAT hija dovuta bir-"rata [...] li [jkun] hemm fis-seħħ fl-istess żmien tal-fatt taxxabbli".

4 L-Artikolu 28(2) tas-Sitt Direttiva kien jipprovdi, fil-verżjoni oriġinali tiegħu:

"Rati mnaqqsin u eżenzjonijet bi ħlasijiet lura ta' taxxa mħallsa fl-istadju preċedenti li huma fis-seħħ fil-31 ta' Diċembru 1975, u li jissodisfaw il-kondizzjonijet msemmija fl-aħħar daħla ta' l-Artikolu 17 tat-tieni Direttiva tal-Kunsill tal-11 ta' April 1967, jistgħu jinżammu sad-data li għandha tkun iffissata mill-Kunsill, jaġixxi unanimament fuq proposta mill-Kummissjoni, imma li m'humiex iktar tard minn dawk fuq il-ġbir tat-taxxa fuq l-importazzjoni u r-remmissjoni tat-taxxa fuq l-esportazzjoni fil-kummerċ bejn l-Istati Membri jkunu aboliti. L-Istati Membri għandhom jaddottaw il-miżuri neċessarji biex jassiguraw li l-persuni taxxabbli jiddikjaraw id-data meħtieġa biex jiddeterminaw ir-riżorsi proprji li għandhom x'jaqsmu ma' dawn l-operazzjonijiet.

Fuq bażi ta' rapport mill-Kummissjoni, il-kunsill għandu jirrevedi r-rati ridotti u l-eżenzjonijiet msemmija fuq kull ħames snin u, jaġixxu b'mod unanimu fuq proposta mill-Kummissjoni, għandhom fejn xieraq, jaddottaw miżuri meħtieġa biex jassiguraw it-tneħħija progressiva tagħhom".

5 Fil-verżjoni tiegħu li tirriżulta mid-Direttiva 92/77, l-Artikolu 28(2)(a) jipprovdi:

"[…]

a) L-eżenzjonijiet bir-rifużjoni tat-taxxa mħallsa fl-istadju preċedenti u rati mnaqqsa iktar baxxi mir-rata minima stipulata fl-Artikolu 12(3) dwar ir-rati

mnaqqsa, li kienu fis-seħħ fl-1 ta' Jannar 1991 u li huma skond il-liġi Komunitarja, u li jissodisfaw il-kondizzjonijiet stipulati fl-inċiżi ta' l-Artikolu 17 tat-tieni Direttiva tal-Kunsill tal-11 ta' April 1967, jistgħu jinżammu

L-Istati Membri għandhom jadottaw il-miżuri meħtieġa biex jassiguraw l-iffissar tar-riżorsi tagħhom li għandhom x'jaqsmu ma' dawn l-operazzjonijiet.

[...]"

Il-leġiżlazzjoni nazzjonali

6 Il-liġi tal-1994 dwar it-taxxa fuq il-valur miżjud (Value Added Tax Act 1994, iktar 'il quddiem il-"VAT Act 1994") jimponi, bħala regola ġenerali, il-prinċipju ta' l-applikazzjoni, fir-Renju Unit, ta' VAT bir-rata żero fuq il-provvista ta' prodotti ta' l-ikel. L-Artikolu 30 tal-VAT Act 1994, intitolat "Intaxxar bir-rata żero", jirreferi għall-anness 8 ta' din il-liġi, li għandu l-istess titolu u li fil-punt 2 tat-tieni parti tiegħu, taħt l-elenku "Grupp 1 — Ikel", "Prodotti eżentati", jindika li għandu jkun hemm deroga minn din l-applikazzjoni ta' VAT bir-rata żero f'dak li jirrigwarda l-ħlewwiet [confectionary], minbarra fir-rigward ta' kejkijiet jew gallettini, li huma suġġetti għar-rata żero, bl-eċċezzjoni tal-gallettini kompletament jew parzjalment miksijin biċ-ċikkulata, li huma suġġetti għar-rata normali ta' taxxa.

7 L-Artikolu 80 tal-VAT Act 1994, fil-perijodu inkwistjoni fil-kawża prinċipali, kien jipprovdi dan li ġej:

"1) Mata persuna taxxabbli (kemm jekk qabel jew inkella wara d-dħul fis-seħħ ta' dan l-Att) tkun ħallset lill-Commissioners ammont, bħala VAT, li ma kienx dovut lilhom, dawn ta' l-aħħar għandhom jirrifondu tali ammont lil din il-persuna taxxabbli

2) Il-Commissioners huma obbligati li jirrifondu l-ammont dovut abbażi ta' dan l-Artikolu biss jekk tiġi pprezentata talba għal dan il-għan.

3) Fil-kuntest ta' talba għal rifużjoni skond din is-sezzjoni, il-fatt li rifuzjoni ta' ammont tista' tikkostitwixxi arrikkiment indebitu għal min jagħmel it-talba jista' jintuża bħala difiża min-naħa tal-Commisioners.

[...]".

8 L-Artikolu 80 tal-VAT Act 1994 ġie emendat permezz ta' l-Artikolu 3 tat-tieni Budget Act tal-2005 [Finance (No 2) Act 2005)], li, f'dak li jirrigwarda l-eċċezzjoni ta' l-arrikiment indebitu, jintroduċi emendi importanti f'dan l-Artikolu 80. B'mod partikolari, fil-paragrafu 3 imsemmi iktar 'il fuq, huwa jbissel il-kelma "rifużjoni" (repayment) bil-kelma "akkredtu" (crediting).

Il-kawża prinċipali u d-domandi preliminari

9 B'effett minn meta ddaħħlet il-VAT fir-Renju Unit, fl-1973, il-Commissioners, li huma inkarigati mill-ġbir tat-taxxa, kienu jikkunsidraw li t-"teacakes" miksijin biċ-ċikkulatta kkummerċjalizzati minn Marks & Spencer kienu gallettini u mhux kejkijiet, u li għaldaqstant kellhom jiġu suġġetti għar-rata normali tal-VAT u mhux għar-rata żero. Għalhekk, bejn April 1973 u Ottubru 1994, Marks & Spencer kienu ħallsu taxxa li ma kinitx dovuta.

10 Permezz ta' ittra tat-30 ta' Settembru 1994, il-Commissioners irrikonoxxew l-iżball tagħhom peress li t-"teakakes" kienu definittivament jaqgħu taħt il-kategorija tal-kejkijiet u li bħala tali kienu suġġetti għall-VAT bir-rata żero. Fir-rigward ta' dan l-iżball Marks & Spencer ippreżentat, fit-8 ta' Frar 1995, talba għal-rifużjoni ta' VAT f'ammont ta' GBP 3.5 miljun. Sa mill-bidu din it-talba ġiet aċċettata biss fir-rigward ta' 10 % ta' l-ammont tagħha (GBP 350 000), peress li l-Commissioners kienu kkunsidraw li n-netwerk ta' ħwienet inkwistjoni kien għadda 90 % tal-VAT imħallsa minnha fuq il-klijenti tagħha. Il-Commissioners konsegwentement invokaw, fil-konfront ta'Marks & Spencer, l-eċċezzjoni ta' l-arrikkiment indebitu prevista fl-Artikolu 80(3) tal-VAT Act 1994. Huma applikaw ukoll ir-regoli ta' preskrizzjoni (ġodda u retroattivi), abbażi ta' liema huma ma kinux obbligati li jirrifondu ammont li kien tħallas lilhom iktar minn tliet snin qabel ma ġiet ippreżentata t-talba għar-rifużjoni. Għalhekk kienet biss is-somma ta' GBP 88 440 li ġiet finalment imħallsa lil Marks & Spencer fl-4 ta'April 1997.

11 Wara li ġie miċħud ir-rikors amministrattiv tagħha, Marks & Spencer ressqet rikors quddiem il-High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Crown Office), li min-naħa tagħha wkoll ċaħdet it-talba ta' Marks & Spencer permezz tad-deċiżjoni tal-21 ta' Diċembru 1998. Marks & Spencer appellat minn din l-aħħar deċiżjoni quddiem il-Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) li, f'dak li jirrigwarda t-talba għal rifużjoni relatata mat-"teacakes" reġgħet ċaħdet it-talba ta' Marks & Spencer. Madankollu, fir-rigward ta' kap ieħor tal-kawża (relatat mal-intaxxar tal-vawċers mibjugħa minn Marks & Spencers) din l-aħħar qorti kienet, permezz tad-deċiżjoni tal-14 ta' Diċembru 1999, għamlet lill-Qorti tal-Ġustizzja

domanda preliminari fir-rigward ta' jekk il-preskrizzjoni retroattiva ta' tliet snin (ara punt 10 ta' din is-sentenza) kinitx kompatibbli mal-prinċipji ta' effettività tad-dritt Komunitarju u ta' protezzjoni ta' l-aspettattivi leġittimi. Din id-domanda kienet tirrigwarda b'mod partikolari l-kwistjoni ta' jekk individwu jistax jinvoka direttament drittijiet mogħtija minn direttiva wara li din tkun ġiet korrettament trasposta, fil-każ li l-Istat Membru jinterpreta ħażin il-kamp ta' applikazzjoni ta' l-imsemmija direttiva.

12 Permezz tas-sentenza tal-11 ta' Lulju 2002, Marks & Spencer (C-62/00, Ġabra p. I-6325), il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li l-prinċipju ta' effettività u l-prinċipju tal-protezzjoni ta' l-aspettattivi leġittimi jipprekludu leġiżlazzjoni nazzjonali bħal-leġiżlazzjoni tar-Renju Unit inkwistjoni.

13 Fid-dawl tar-raġunijiet adottati mill-Qorti tal-Ġustizzja f'dak li jirrigwarda l-inkompatibbiltà mad-dritt Komunitarju tal-leġiżlazzjoni li retroattivament tistabbilixxi terminu ta' preskrizzjoni, il-Commissioners, sabiex jittrattaw bl-istess mod it-talbiet kollha ppreżentati abbażi ta'l-Artikolu 80 tal-VAT Act 1994, kienu, minn jeddhom, laqgħu t-talba ta' Marks & Spencer intiża sabiex il-preskrizzjoni ma tiġix applikata fil-konfront tagħha u għalhekk irrifondew s-sommom mitluba sa l-ammont ta' 10 % tagħhom, ammont li fl-opinjoni tagħhom kien jirrappreżenta l-limitu li jekk jinqabeż jagħti lok għal arrikkiment indebitu.

14 Quddiem il-Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division), Marks & Spencer sostniet, billi bbażat ruħha direttament fuq id-dritt Komunitarju, it-talbiet tagħha fir-rigward ta' l-ammonti li allegatament jikkostitwixxu arrikkiment indebitu. Permezz tad-deċiżjoni tal-21 ta' Ottubru 2003, din il-qorti ċaħdet it-talba ta' Marks & Spencer li min-naħa tagħha appellat, konsegwentement, quddiem il-House of Lords.

15 Il-House of Lords iddeċidiet li tissospendi l-proċeduri u li tagħmel lill-Qorti tal-Ġustizzja d-domandi preliminari segwenti:

"1) Fil-każ li, skond l-Artikolu 28(2)(a) tas-Sitt Direttiva [...] (kemm qabel, kif ukoll wara l-emendi li saru fl-1992 permezz tad-Direttiva 92/77), Stat Membru jkun żamm, fil-leġiżlazzjoni nazzjonali tiegħu dwar il-VAT, eżenzjoni bir-rifużjoni tat-taxxa mħallsa fi stadju preċedenti fir-rigward ta' ċerti kunsinni jew servizzi speċifiċi, operatur, li jkun ipprovda kunsinni jew servizzi simili, jista' jinvoka d-dritt, ibbażat fuq id-dritt Komunitarju u li jista' jiġi invokat direttament, li jiġi ntaxxat bir-rata żero?

2) Jekk ir-risposta għall-ewwel domanda tkun waħda negattiva, fil-każ li, skond l-Artikolu 28(2)(a) tas-Sitt Direttiva [...] (kemm qabel, kif ukoll wara l-emendi li saru fl-1992 permezz tad-Direttiva 92/77), Stat Membru jkun żamm, fil-leġiżlazzjoni nazzjonali tiegħu dwar il-VAT, eżenzjoni bir-rifużjoni tat-taxxa mħallsa fi stadju preċedenti fir-rigward ta' ċerti kunsinni jew servizzi speċifiċi, iżda jkun interpreta b'mod żbaljat il-leġiżlazzjoni nazzjonali tiegħu, bil-konsegwenza li ċerti kunsinni jew servizzi li kellhom jibbenefikaw mill-eżenzjoni bir-rifużjoni tat-taxxa mħallsa fi stadju preċedenti, skond il-leġiżlazzjoni nazzjonali, kienu ġew intaxxati bir-rata normali, għandu jiġi kkunsidrat li l-prinċipji ġenerali tad-Dritt Komunitarju, fosthom dak tan-newtralità fiskali, huma applikabbli b' tali mod li jagħtu lill-operatur, li pprovda dawn il-kunsinni jew servizzi, id-dritt li jirkupra l-ammonti mħallsa bi żball fir-rigwarda ta' l-imsemmija kunsinni jew servizzi?

3) Jekk ir-risposti għall-ewwel u għat-tieni domandi jkunu fl-affermattiv, għandu jiġi kkunsidrat li l-prinċipji tad-dritt Komunitarju ta' trattament ugwali u ta'

newtralità fiskali huma, bħala prinċipju, applikabbli, bil-konsegwenza li dawn jiġu miksura fil-każ li l-operatur inkwistjoni ma jiksibx ir-rifużjoni sħiħa ta' l-ammont imħallas bi żball fir-rigward tal-kunsinni jew servizzi pprovduti minnu meta:

— l-operatur ikun se jibbenefika minn arrikkiment indebitu fil-każ ta' rifużjoni integrali ta' l-ammont; u meta

— il-leġiżlazzjoni nazzjonali tipprovdi li t-taxxi mħallsa żejda ma jiġux rifużi fil-każ li din ir-rifużjoni twassal għal arrikkiment indebitu ta' l-operatur, iżda meta

— il-leġiżlazzjoni nazzjonali ma fiha l-ebda dispożizzjoni simili għal dik imsemmija [fl-inċiż preċedenti] fir-rigward ta' talbiet għal rifużjoni magħmula minn "repayment traders" (fejn "repayment trader" tfisser persuna taxxabbli li, għal-eżerċizzju ta' taxxa speċifiku, ma tħallasx VAT lill-awtoritajiet kompetenti nazzjonali iżda tirċievi mingħandhom ħlas ta' l-istess, minħabba li fl-imsemmi perijodu, l-ammont tal-VAT li hija għandha d-dritt li tnaqqas jeċċedi dak tal-VAT dovuta fir-rigward tal-kunsinni jew servizzi pprovduti minnha).

4) Jekk ir-risposta għat-tielet domanda tkunx differenti skond jekk jistax jiġi ppruvat jew le li d-differenza ta' trattament, bejn operaturi li jagħmlu talbiet għar-rifużjoni ta' taxxa output imħallsa żejda u l-operaturi li jagħmlu talba għar-rifużjoni ta' ammonti mħallsa żejda abbażi tat-tnaqqis tat-taxxa input imħallsa preċedentement (minħabba l-fatt li, fid-dikjarazzjoni tat-taxxa, l-ammont ta' taxxa input jaqbeż dak tat-taxxa output), ikkawżatx, jew le, telf jew żvantaġġ ekonomiku għall-ewwel kategorija u, jekk iva, b'liema mod?

5) Jekk, fiċ-ċirkustanzi deskritti fid-domanda 3, il-prinċipji tad-dritt Komunitarju ta' trattament ugwali u tan-newtralità fiskali humiex applikabbli u li dawn ikunu, fin-nuqqas ta' dan, miksura, għandu jiġi kkunsidrat li d-dritt Komunitarju jeżiġi, jew jippermetti, li qorti tirrimedja għal din id-differenza fit-trattament billi tilqa' t-talba ta' operatur intiża għar-rifużjoni tat-taxxa mħallsa żejda, b'tali mod li din ir-rifużjoni tikkawża arrikkiment indebitu ta' dan ta' l-aħħar jew inkella li d-dritt Komunitarju jeżiġi, jew jippermetti, li qorti tirrimedja għal dan b'mod differenti (u f'dan il-każ, b'liema mod)?"

Fuq id-domandi preliminari

Fuq l-ewwel domanda, fuq l-eżistenza ta' dritt, ibbażat fuq id-dritt Komunitarju, sabiex operazzjoni partikolari tkun suġġetta għall-VAT bir-rata żero.

Osservazzjonijiet ippreżentati quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja

16 Marks & Spencer tosserva li dritt sabiex operazzjoni partikolari tkun suġġetta għall-VAT bir-rata żero jeżisti, kemm skond l-Artikolu 12(1) tas-Sitt Direttiva, li l-kliem tiegħu huwa, skond Marks & Spencer, ċar, preċiż u mingħajr kundizzjonijiet, kif ukoll mill-prinċipju ta' trattament ugwali. Id-deroga li minnha jibbenefika r-Renju Unit, kemm abbażi ta' l-Artikolu 28(2) tas-Sitt Direttiva, fil-verżjoni inizjali tiegħu, kif ukoll abbażi ta' l-imsemmi Artikolu 28(2)(a) fil-verżjoni tiegħu li tirriżulta mid-Direttiva 92/77, ma teskludix is-sitwazzjoni mill-kamp ta' applikazzjoni tad-dritt Komunitarju, kif tipprovdi din id-dispożizzjoni nnifisha.

17 Il-Gvern tar-Renju Unit u l-Irlanda jsostnu, bil-kontra ta' dan, li operatur ma jista' jinvoka l-ebda dritt, ibbażat fuq id-dritt Komunitarju, li jkollu effett dirett fuq eżenzjoni bir-rifużjoni tal-VAT imħallsa fi stadju preċedenti. Għalhekk, id-dritt li operazzjonijiet ikunu suġġetti għal taxxa bir-rata żero jirriżulta biss mid-dritt nazzjonali.

18 Il-Gvern ta' Ċipru jsostni li l-iżball imwettaq mill-Kummissjoni jirrigwarda l-applikazzjoni tad-dispożizzjonijiet tad-dritt nazzjonali, anke jekk iż-żamma ta' dawn l-aħħar dispożizzjonijiet huwa awtorizzat mis-Sitt Direttiva.

19 Il-Kummissjoni, mingħajr ma tirrispondi direttamant għad-domandi preliminari magħmula, li hija tqis bħala irrilevanti, issostni li l-amministrazzjoni fiskali tar-Renju Unit interpretat b'mod żbaljat il-leġiżlazzjoni nazzjonali, iżda li ma kien hemm l-ebda ksur ta' xi obbligu stabbilit mis-Sitt Direttiva.

Ir-risposta tal-Qorti tal-Ġustizzja

20 L-ewwel domanda essenzjalment tirrigwarda l-kwistjoni ta' jekk huwiex possibbli li operatur ekonomiku jinvoka direttament, abbażi tad-dritt Komunitarju, id-dritt li jiġi ntaxxat bir-rata żero fil-każ li din ir-rata tirriżulta mid-dispożizzjonijiet tad-dritt nazzjonali.

21 L-ewwel nett, għandu jiġi osservat li l-imsemmija kwistjoni hija direttament relatata mal-fatti ppreżentati quddiem il-qorti tar-rinviju u hija oġġettivament meħtieġa sabiex tinsab soluzzjoni għall-kawża prinċipali (ara f'dan is-sens, is-sentenzi tas-17 ta' Mejju 1994, Corsica Ferries, C-18/93, Ġabra p. I-1783, punt 14, u tat-22 ta' Novembru 2005, Mangold, C-144/04, Ġabra p. I-9981, punt 34). Għaldaqstant l-eċċezzjoni tal-Kummissjoni bbażata fuq in-nuqqas ta' rilevanza ta' l-ewwel domanda għandha tiġi miċħuda peress li l-Qorti tal-Ġustizzja hija kompetenti sabiex tiddeċiedi fuq l-imsemmija kwistjoni.

22 It-tieni nett, għandu jiġi mfakkar li billi jawtorizza lill-Istati Membri japplikaw eżenzjonijiet bir-rifużjoni tat-taxxa mħallsa, l-Artikolu 28(2) tas-Sitt Direttiva jipprevedi deroga mir-regoli li jirregolaw ir-rata normali tal-VAT (sentenza tas-6 ta' Lulju 2006, Talacre Beach Caravan Sales, C-251/05, Ġabra p. I-6269, punt 17). Għaldaqstant huwa korrett li jiġi indikat li dawn l-eżenzjonijiet, imsemmija "intaxxar bir-rata żero" huma awtorizzati abbażi tad-dritt Komunitarju.

23 Madankollu, id-dritt Komunitarju ma jimponix fuq l-Istati Membri l-obbligu li jżommu tali eżenzjonijiet. Fil-fatt, kif jirriżulta mill-kliem stess ta' din id-dispożizzjoni, fil-verżjoni inizjali tagħha, il-każijiet ta' eżenzjoni li kienu jeżistu fil-31 ta' Diċembru 1975 "jistgħu jinżammu", u dan ifisser li huwa biss għad-diskrezzjoni ta' l-Istat Membru kkonċernat jekk iżommx jew le xi leġiżlazzjoni jew oħra li tissodisfa, b'mod partikolari, il-kriterji previsti fl-aħħar inċiż ta' l-Artikolu 17 tat-Tieni Direttiva tal-Kunsill 67/228/KEE, tal-11 ta' April 1967, dwar l-armonizza-azzjoni tal-leġiżlazzjonijiet ta' l-Istati membri dwar it-taxxa fuq il-fatturat — Struttura u Metodi ta' Applikazzjoni tas-Sistema Komuni tat-Taxxa fuq il-Valur Miżjud (ĠU 1967, 71, p. 1303), li ġiet imħassra, li jgħidu li l-eżenzjonijiet bir-rifużjoni tat-taxxa mħallsa jistgħu jiġu stabbiliti biss għal raġunijiet ta' interess soċjali ddefiniti sewwa u li jkunu favur il-konsumaturi finali.

24 Għalhekk, l-Artikolu 28(2)(a) tas-Sitt Direttiva jista' jiġi mxebbah ma klawżola "stand still", li hija intiża sabiex jiġu evitati sitwazzjonijiet soċjali diffiċli li jistgħu jirriżultaw mit-tneħħija ta' vantaġġi previsti mil-leġiżlazzjoni nazzjonali iżda mhux inklużi fis-Sitt Direttiva (sentenza Talacre Beach Caravan Sales, iċċitata iktar 'il fuq, punt 22). Għalhekk din il-possibbiltà li jinżamm l-*istatus quo ante* hija prevista biss fis-Sitt Direttiva. Konsegwentement, huwa biss abbażi ta' leġiżlazzjoni nazzjonali li ma tikkostitwixxix miżura ta' traspożizzjoni tas-Sitt Direttiva (ara, b'analoġija, is-sentenza tat-13 ta' Lulju 2000, Idéal tourisme, C-36/99, Ġabra p. I-6049, punt 38), iżda ż-żamma ta' vantaġġ li din ta' l-aħħar tawtorizza, fid-dawl tal-għanijiet soċjali

persegwiti mil-leġiżlazzjoni tar-Renju Unit permezz tal-fatt li l-konsumatur finali ma jiġix suġġett għall-ħlas tal-VAT fuq ix-xiri ta' ikel ta' kuljum, li Marks & Spencer tista' tinvoka l-eżenzjoni bir-rifużjoni tat-taxxa mħallsa fi stadju preċedenti.

25 Marks & Spencer ma tistax utilment tinvoka l-Artikolu 12(1) tas-Sitt Direttiva. Fil-fatt, għandu jiġi osservat li din id-dispożizzjoni, li tindika li r-rata applikabbli hija dik li tkun fis-seħħ meta jirriżulta l-fatt taxxabbli, hija intiża sabiex tipprojbixxi lil-leġiżlatur nazzjonali milli, fil-każ ta' bdil tar-rata applikabbli għal prodott partikolari, hekk kif ikkonfermat fl-Artikolu 12(2) tas-Sitt Direttiva, jissuġġetta operazzjoni partikolari għall-ħlas ta' rata ta' VAT li ma tkunx dik fis-seħħ meta rriżulta l-fatt taxxabbli.

26 Għalhekk, huwa evidenti li l-għan ta' din id-dispożizzjoni huwa dak li tirregola l-kwistjoni li jiġi stabbilit iż-żmien b'effett minn meta għandha tiġi applikata rata speċifika ta' taxxa

27 Madankollu, il-kwistjoni fil-kawża prinċipali, fejn il-Commissioners ikkonstataw żball fir-rigward tal-kwistjoni ta' jekk prodott speċifiku kellux jibbenefika minn eżenzjoni bir-rifużjoni tat-taxxa mħallsa, hija kompletament differenti peress li ma tirrigwardax il-bdil, matul iż-żmien, tar-rata iżda tirrigwarda l-kwistjoni ta' jekk prodott jaqax jew le taħt il-kamp ta' applikazzjoni ta' eżenzjoni bir-rifużjoni tat-taxxa mħallsa, awtorizzata abbażi ta'l-Artikolu 28(2)(a) tas-Sitt Direttiva.

28 Konsegwentement ir-risposta għall-ewwel domanda għandha tkun li, ladarba Stat Membru jkun żamm, abbażi ta' l-Artikolu 28(2) tas-Sitt Direttiva, kemm qabel kif ukoll wara l-emendi li saru lil din id-dispożizzjoni permezz tad-Direttiva 92/77, fil-leġiżlazzjoni nazzjonali tiegħu eżenzjoni bir-rifużjoni tat-taxxi mħallsa fi stadju

preċedenti fir-rigward ta' ċerti kunsinni jew servizzi speċifiċi, operatur ekonomiku li jwettaq tali kunsinni jew li jipprovdi tali servizzi ma jista' jinvoka l-ebda dritt, ibbażat fuq id-dritt Komunitarju u li jista' jiġi invokat direttament, sabiex dawn il-kunsinni jew dawn is-servizzi jiġu suġġetti għal VAT bir-rata żero.

Fuq it-tieni domanda, ibbażata fuq l-eżistenza ta' dritt, li jirriżulta mill-prinċipji ġenerali tad-dritt Komunitarju, għar-rifużjoni tal-VAT imħallsa inġustament.

Osservazzjonijiet ippreżentati quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja

29 Skond Marks & Spencer, il-prinċipji ġenerali tad-dritt Komunitarju, inkluż dak tan-newtralità fiskali, japplikaw b'tali mod li jistgħu jservu bħala bażi għad-dritt tar-rifużjoni, favur tagħha, tal-VAT imħallsa inġustament, peress li s-sistema kollha tal-VAT tibqa', per definizjoni, fil-kamp ta' applikazzjoni tad-dritt Komunitarju, anke fil-każ previst fl-Artikolu 28(2) tas-Sitt Direttiva, kemm fil-verżjoni inizjali tiegħu kif ukoll fil-verżjoni li tirriżulta mid-direttiva 92/77.

30 Il-Gvern tar-Renju Unit, l-Irlanda u l-Gvern ta' Ċipru jsostnu li l-ammonti inkwistjoni fil-kawża prinċipali ma nġabrux bi ksur ta' xi dispożizzjoni tad-Dritt Komunitarju li għandha effett dirett jew li tagħti xi dritt. Din hija kwistjoni li taqa' strettament fil-kuntest tal-leġiżlazzjoni nazzjonali u għalhekk mhemmx lok li jiġu applikati l-prinċipji ġenerali tad-dritt Komunitarju. L-Irlanda żżid li, jekk jiġi deċiż li l-prinċipju tan-newtralità fiskali għandu jiġi applikat fil-kawża prinċipali sabiex iservi bħala bażi għal dritt ta' rifużjoni, huwa l-konsumatur finali, li fuqu ġiet mgħoddija l-VAT, li għandu jibbenefika minn dan il-fatt.

31 Il-Kummissjoni tfakkar li l-awtoritajiet nazzjonali kompetenti għandhom, meta japplikaw il-VAT, jikkonformaw ruħhom mal-prinċipji essenzjali li fuqhom hija bbażata s-sistema komuni tal-VAT, b'mod partikolari l-prinċipju tan-newtralità fiskali. Huma għandhom dan l-obbligu fil-każ ta' rifużjonijiet ta' taxxa mħallsa żejda. Madankollu l-Kummissjoni ma tindirizzax it-tieni domanda b'mod dirett.

Ir-risposta tal-Qorti tal-Ġustizzja

32 It-tieni domanda essenzjalment tirrigwarda l-kwistjoni ta' jekk operatur ekonomiku għandux id-dritt, abbażi tal-prinċipji ġenerali tad-dritt Komunitarju, b'mod partikolari tal-prinċipju tan-newtralità fiskali, li jitlob ir-rifużjoni tal-VAT inġustament miġbura, meta r-rata li kellha tiġi applikata tirriżulta mid-dritt nazzjonali.

33 Qabel kollox għandu jiġi osservat li mill-kliem stess ta' l-Artikolu 28(2)(a) tas-Sitt Direttiva, fil-verżjoni tiegħu li tirriżulta mid-Direttiva 92/77, jirriżulta li l-leġiżlazzjoni nazzjonali li tista' tinżamm għandha tkun "skond il-liġi Komunitarja" u tissodisfa l-kriterji previsti fl-aħħar inċiż ta' l-Artikolu 17 tad-Direttiva 67/228. Għalkemm iż-żieda tal-kliem "skond il-liġi Komunitarja" seħħet biss fl-1992, tali eżiġenza, li hija inerenti sabiex is-sistema komuni tal-VAT tiffunzjona tajjeb u tiġi interpretata b'mod uniformi, tapplika għall-perijodu kollu ta' intaxxar inġust inkwistjoni fil-kawża prinċipali. Kif il-Qorti tal-Ġustizzja kellha l-okkażjoni li tfakkar, iż-żamma ta' eżenzjonijiet jew ta' rata ta' VAT imnaqqsa li tkun inqas mir-rata normali prevista mis-Sitt Direttiva hija permissibbli biss jekk ma tiksirx, b'mod partikolari, il-prinċipju

tan-newtralità fiskali inerenti fl-imsemmija sistema (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tas-7 ta' Settembru 1999, Gregg, C-216/97, Ġabra p. I-4947, punt 19, u tat-3 ta' Mejju 2001, Il-Kummissjoni vs Franza, C-481/98, Ġabra p. I-3369, punt 21).

34 Minn dan kollu għahekk jirriżulta li l-prinċipji li jirregolaw is-sistema komuni tal-VAT, inkluż dak tan-newtralità fiskali, huma applikabbli anke fil-każ ikkontemplat fl-Artikolu 28(2) tas-Sitt Direttiva u jistgħu, jekk ikun meħtieġ, jiġu invokati minn persuna taxxabbli fil-konfront ta' dispożizzjoni nazzjonali, jew l-interpretazzjoni tagħha, tkun tmur kontra dawn il-prinċipji.

35 F'dak li jirrigwarda b'mod partikolari d-dritt għar-rifużjoni għandu jiġi mfakkar li, kif jirriżulta mill-ġurisprudenza stabbilita tal-Qorti tal-Ġustizzja, id-dritt li tinkiseb rifużjoni ta' taxxi mħallsa fi Stat Membru bi ksur tar-regoli tad-dritt Komunitarju huwa l-konsegwenza, u huwa komplementari, tad-drittijiet li d-dritt Komunitarju jagħti direttament lill-individwi (ara f'dan is-sens, b'mod partikolari, is-sentenza Marks & spencer, iċċitata iktar 'il fuq, punt 30 u l-ġurisprudenza ċċitata). Dan il-prinċipju japplika wkoll fil-konfront ta' taxxi miġbura bi ksur ta' leġiżlazzjoni nazzjonali awtorizzata abbażi ta' l-Artikolu 28(2) tas-Sitt Direttiva.

36 Għaldaqstant ir-risposta għat-tieni domanda għandha tkun li, ladarba Stat Membru jkun żamm, abbażi ta' l-Artikolu 28(2) tas-Sitt Direttiva, kemm qabel kif ukoll wara l-emendi li saru lil din id-dispożizzjoni permezz tad-Direttiva 92/77, fil-leġiżlazzjoni nazzjonali tiegħu eżenzjoni bir-rifużjoni tat-taxxi mħallsa fi stadju preċedenti fir-rigward ta' ċerti kunsinni jew servizzi speċifiċi, iżda li jkun interpreta l-leġiżlazzjoni nazzjonali tiegħu b'mod żbaljat, bil-konsegwenza li ċerti kunsinni jew servizzi li kellhom jibbenefikaw mill-eżenzjoni bir-rifużjoni tat-taxxi mħallsa fi stadju preċedenti, skond il-leġiżlazzjoni nazzjonali, ġew intaxxati bir-rata normali, il-prinċipji ġenerali tad-dritt Komunitarju, inkluż dak tan-newtralità fiskali, huma applikabbli b'tali mod li jagħtu lill-operatur ekonomiku, li jkun wettaq dawn il-kunsinni jew ipprovda dawn is-servizzi, id-dritt li jirkupra l-ammonti li huwa kellu inġustament iħallas minħabba dawn l-istess kunsinni jew servizzi.

Fuq it-tielet, ir-raba' u l-ħames domandi, ibbażati fuq il-possibbiltà li d-dritt għar-rifużjoni jiġi limitat abbażi tal-prinċipji ta' trattament ugwali u tan-newtralità fiskali.

Osservazzjonijiet ippreżentati quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja

37 Skond Marks & Spencer, l-applikazzjoni tar-regola ta' l-arrikkiment indebitu fil-konfront tar-"payment traders" (persuni taxxabbli li, għal eżerċizzju ta' taxxa speċifiku, l-ammont ta' output VAT miġbur ikun jaqbeż dak ta' l-input VAT), u mhux fil-konfront tar-"repayment traders" (persuni taxxabbli li s-sitwazzjoni tagħhom hija l-invers ta' dik tal-payment traders), tikkostitwixxi ksur tal-prinċipji ta' trattament ugwali u tan-newtralità fiskali. Għaldaqstant mhuwiex meħtieġ li jiġi pprovat li l-"payment trader" sofra telf jew żvantaġġ finanzjarju. Fl-aħħar nett, huwa kull Stat Membru li għandu, fl-osservanza tad-dritt Komunitarju, li la jimponi iżda lanqas ma jipprekludi l-eċċezzjoni ta' l-arrikkiment indebitu, jiddefinixxi l-metodu ta' kif għandhom jiġu rmedjati d-differenzi fit-trattament li jkunu ġew identifikati bħala li jmoru kontra l-imsemmija prinċipji.

38 Skond il-Gvern tar-Renju Unit ir-risposta għat-tielet, ir-raba' u l-ħames domandi preliminari għandha tkun waħda negattiva.

39 L-Irlanda u l-Gvern ta' Ċipru, fid-dawl tal-fatt li r-risposta għall-ewwel żewġ domandi għandha tkun, fl-opinjoni tagħhom, waħda negattiva, ma qisux li kien meħtieġ li jindirizzaw dawn id-domandi.

40 Il-Kummissjoni ssostni li d-Dritt Komunitarju jawtorizza li r-rifużjoni tiġi miċħuda abbażi ta' l-eċċezzjoni ta' l-arrikkiment indebitu, sakemm tiġi pprovata r-realtà ta' dan ta' l-aħħar. Barra minn hekk, dan ir-rifjut għandu jkun fiskalment newtrali u m'għandux joħloq diskriminazzjoni bejn l-operaturi ekonomiċi.

Ir-risposta tal-Qorti tal-Ġustizzja

— Osservazzjonijiet preliminari

41 Għandu jiġi mfakkar li d-dritt Komunitarju ma jipprekludix li sistema legali nazzjonali tirrifjuta r-rifużjoni ta' taxxi inġustament miġbura fil-każ li tali rifużjoni twassal għall-arrikkiment indebitu tal-persuna intitolata (sentenzi tal-24 ta' Marzu 1988, Il-Kummissjoni vs L-Italja, 104/86, Ġabra p. 1799, punt 6; tad-9 ta' Frar 1999, Dilexport, C-343/96, Ġabra p. I-579, punt 47, kif ukoll tal-21 ta' Settembru 2000, Michaïlidis, C-441/98 u C-442/98, Ġabra p. I-7145, punt 31). Madankollu, sabiex ikun konformi mad-dritt Komunitarju, il-prinċipju tal-projbizzjoni ta' arrikkiment indebitu għandu jkun implementat fl-osservanza tal-prinċipji ġenerali tad-dritt Komunitarju bħal prinċipju ta' trattament ugwali.

42 Barra minn dan għandu wkoll jiġi mfakkar li, fil-każ li taxxa ġiet miġbura inġustament skond id-dritt Kominitarju, u fil-każ li jiġi stabbilit li parti biss min dik it-taxxa ġiet mgħoddija fuq il-klijenti, l-awtoritajiet nazzjonali huma obbligati li jirrifondu l-ammont li ma ġiex mgħoddi (sentenza tal-14 ta' Jannar 1997, Comateb *et*, C-192/95 sa C-218/95, Ġabra p. I-165, punti 27 u 28). Madankollu għandu jiġi indikat li, anke fil-każ li t-taxxa tkun ġiet integrata b'mod sħiħ fil-prezz miżmum, il-persuna taxxabbli xorta tista' ssofri dannu minħabba t-tnaqqis tal-volum tal-bejgħ tagħha (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi ċċitati iktar 'il fuq, Comateb *et*, punti 29 u 30, u Michaïlidis, punti 34 u 35).

43 Għaldaqstant, l-eżistenza u l-portata ta' l-arrikkiment indebitu li tista' tibbenefika minnu persuna taxxabbli fil-każ ta' rifużjoni ta' taxxa inġustament miġbura skond id-dritt Komunitarju jistgħu jiġu stabbiliti biss wara analiżi ekonomika li tieħu inkunsiderazzjoni ċ-ċirkustanzi kollha rilevanti (ara, b'mod partikolari, is-sentenza tat-2 ta' Ottubru 2003, Weber's Wine World *et*, C-147/01, Ġabra p. I-11365, punti 94 sa 100).

44 Għalhekk hija l-qorti nazzjonali li għandha tivverifika jekk l-evalwazzjoni magħmula mill-Commissioners hijiex konformi mal-analiżi deskritta fil-punt preċedenti ta' din is-sentenza.

— Fuq it-tielet domanda

45 Permezz tat-tielet domanda l-qorti tar-rinviju essenzjalment tistaqsi lill-Qorti tal-Ġustizzja jekk il-prinċipji ġenerali tad-dritt Komunitarju tan-newtralità fiskali u ta' trattament ugwali jiġux miksura fil-każ li operatur ekonomiku ma jiġix rifuż l-ammont kollu tal-VAT inġustament miġbura mill-awtoritajiet fiskali minħabba li din ir-rifużjoni tikkawża, favur tiegħu, arrikkiment indebitu, iżda fejn din ir-raġuni għar-rifjut tar-rifużjoni mhijiex madankollu prevista mil-leġiżlazzjoni nazzjonali meta l-operatur ekonomiku jkun jinsab, qabel ir-rifużjoni, fil-pożizzjoni ta' kreditur fil-konfront ta' l-awtoritajiet fiskali.

46 Għandu jiġi eżaminat jekk, fil-każ ta' rifjut parzjali ta' talba għar-rifużjoni bħal dak inkwistjoni fil-kawża prinċipali, il-prinċipju tan-newtralità fiskali u l-prinċipju ta' trattament ugwali kinux jew le miksura minħabba l-fatt li l-"payment traders" ġew ittrattati b'mod differenti mir-"repayment traders"

47 L-ewwel nett, f'dak li jirrigwarda l-prinċipju tan-newtralità fiskali għandu jiġi mfakkar li dan il-prinċipju, li jikkostitwixxi prinċipju fundamentali tas-sistema komuni tal-VAT (ara, b'mod partikolari, is-sentenza tad-19 ta' Settembru 2000, Schmeink & Cofreth u Strobel, C-454/98, Ġabra p. I-6973, punt 59), b'mod partikolari jipprekludi li merkanziji paragunabbli, li għalhekk jikkompetu kontra xulxin, jiġu ttrattati b'mod differenti f'dak li jirrigwarda l-VAT (sentenzi tal-11 ta' Ġunju 1998, Fischer,

C-283/95, Ġabra p. I-3369, punti 21 u 27, kif ukoll Il-Kummissjoni vs Franza, iċċitata iktar 'il fuq, punt 22). Minn dan jirriżulta li l-imsemmija prodotti għandhom ikunu suġġetti għal taxxa uniformi (ara, f'dan is-sens, is-sentenza Il-Kummissjoni vs Franza, iċċitata iktar 'il fuq, punt 22).

48 Konsegwentement, fil-każ li żball fir-rata jaffettwa diversi persuni taxxabbli u fejn ir-rifużjoni ta' l-ammonti miġbura inġustament minħabba dan l-iżball issir, minn ta' l-inqas parzjalment, skond is-sitwazzjoni inizjali, bħala kreditriċi jew debitriċi tal-VAT, tal-persuna taxxabbli fil-konfront tat-Teżor, dawn il-persuni taxxabbli fil-verità jiġu suġġetti għal taxxa effettivament differenti, simili għal dik li setgħet tirriżulta mill-applikazzjoni ta' rati differenti ta' VAT fuq merkanzija paragunabbli. Tali differenza għalhekk tmur kontra l-prinċipju tan-newtralità fiskali fil-każ li dawn il-persuni taxxabbli jkunu kkummerċjalizzaw merkanzija paragunabbli, ħaġa li għandha tiġi vverifikata mill-qorti nazzjonali.

49 It-tieni nett, għandu jiiġi mfakkar li l-prinċipju tan-newtralità fiskali jikkostitwixxi l-ekwivalenti, f'dak li jirrigwarda l-VAT, tal-prinċipju ta' trattament ugwali (sentenza tat-8 ta' Ġunju 2006, L.u.P., C-106/05, Ġabra p. I-5123, punt 48 u l-ġurisprudenza ċċitata). Madankollu, filwaqt li l-ksur tal-prinċipju tan-newtralità fiskali jista' jseħħ biss bejn operaturi ekonomiċi kompetituri, kif ġie mfakkar fil-punt 47 ta' din is-sentenza, il-ksur tal-prinċipju ġenerali ta' trattament ugwali jista' jseħħ, fil-qasam fiskali, permezz ta' tipi oħra ta' diskriminazzjoni li jaffettwaw lill-operaturi ekonomiċi li għalkemm mhux bilfors huma kompetituri xorta waħda jinsabu f'sitwazzjoni paragunabbli taħt aspetti oħra.

50 Għalhekk, il-prinċipju ġenerali ta' trattament ugwali jista' jiġi applikat f'sitwazzjoni fejn operaturi ekonomiċi, li kollha kemm huma għandhom kredtu ta' VAT, jitolbu r-rifużjoni ta' dan il-kredtu mingħand l-awtoritajiet fiskali u fejn dawn l-aħħar awtoritajiet jitrattaw it-talbiet għar-rifużjoni tagħhom b'mod differenti, indipendentement mir-rapporti ta' kompetizzjoni li jistgħu jeżistu bejniethom. Għalhekk għandu jiġi eżaminat jekk l-imsemmi prinċipju jippreskludix, bħala tali, dispożizzjoni bħal mhija dik prevista fl-Artioklu 80 tal-VAT Act 1994.

51 F'dan ir-rigward għandu jiġi mfakkar li l-prinċipju ġenerali ta' trattament ugwali jeżiġi li sitwazzjonijiet paragunabbli ma jiġux trattati b'mod differenti, minn ta' l-inqas sakemm trattament differenzjat ma jkunx oġġettivament iġġustifikat (sentenzi tal-25 ta' Novembru 1986, Klensch *et*, 201/85 u 202/85, Ġabra p. 3477, punt 9, kif ukoll Idéal tourisme, iċċitata iktar 'il fuq, punt 35).

52 Il-Qorti tal-Ġustizzja għandha tosserva li, f'leġiżlazzjoni nazzjonali bħal dik applikabbli fil-kawża prinċipali, id-differenza fit-trattament bejn l-operaturi ekonomiċi fid-dawl tal-kunċett ta' l-arrikkiment indebitu skond is-sitwazzjoni inizjali tagħhom, bħala kredituri jew debituri tal-VAT, fil-konfront tat-Teżor, mhijiex oġġettivament iġġustifikata. Fil-fatt, iċ-ċirkustanza li operatur ekonomiku jibbenefika minn arrikkiment indebitu mhijiex relatata mas-sitwazzjoni ta' l-imsemmi operatur, fil-konfront ta' l-amministrazzjoni fiskali, li tkun teżisti qabel ir-rifużjoni tal-VAT, peress li l-arrikkiment indebitu jirriżulta mir-rifużjoni nnifisha u mhux mis-sitwazzjoni inizjali ta' l-operatur ekonomiku, bħala kreditur jew debitur, fil-konfront ta'l-awtoritajiet fiskali.

53 Din l-evalwazzjoni hija kkonfermata mill-emenda li saret fil-leġiżlazzjoni tar-Renju Unit wara l-ittra ta' intimazzjoni li l-Kummissjoni bagħtet lil dan l-Istat Membru fil-kuntest tal-ftuħ ta' proċedura għal nuqqas ta' stat li jwettaq obbligu. Fil-fatt, skond l-Artikolu 3 tat-tieni Budget Act tal-2005, imsemmi fil-punt 8 ta' din is-sentenza, m'għadiex issir distinzjoni skond is-sitwazzjoni tal-persuna taxxabbli fil-konfront tat-Teżor.

54 Għalhekk, ir-risposta għat-tielet domanda tal-Qorti tal-Ġustizzja għandha tkun li, għalkemm il-prinċipji ta' trattament ugwali u tan-newtralità fiskali japplikaw, bħala prinċipju, għal kwistjoni bħal dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali, il-fatt li r-rifjut ta' talba għar-rifużjoni jkun ibbażat fuq l-arrikkiment indebitu tal-persuna taxxabbli kkonċernata ma jikkostitwixxix, waħdu, ksur ta' dawn il-prinċipji. Min-naħa l-oħra, il-prinċipju tan-newtralità fiskali jipprekludi li l-eċċezzjoni ta' l-arrikkiment indebitu

tiġi applikata biss fil-konfront ta' "payment traders" u mhux fil-konfront ta' persuni taxxabbli oħra bħalma huma r-"repayment traders", sakemm dawn il-persuni taxxabbli jkunu kkummerċjalizzaw merkanziji paragunabbli. Hija l-qorti tar-rinviju li għandha tivverifika jekk dan huwiex il-każ fil-kawża prinċipali. Barra minn hekk, il-prinċipju ġenerali ta' trattament ugwali, li l-ksur tiegħu jista' jseħħ, fil-qasam fiskali, permezz ta' diskriminazzjonijiet li jaffettwaw operaturi ekonomiċi li għalkemm mhux bilfors jikkompetu kontra xulxin madankollu jinsabu f'sitwazzjoni paragunabbli taħt aspetti oħra, jipprekludi diskriminazzjoni bejn il-"payment traders" u r-"repayment traders", sakemm din id-diskriminazzjoni ma tkunx oġġettivament iġġustifikata.

— Fuq ir-raba' domanda

55 Permezz ta' din id-domanda l-qorti tar-rinviju essenzjalment tistaqsi lill-Qorti tal-Ġustizzja jekk ir-risposta għat-tielet domanda tkunx differenti fil każ li jiġi pprovat li l-operaturi ekonomiċi, li t-talba tagħhom għar-rifużjoni ġiet miċħuda minħabba l-arrikiment indebitu li jirriżulta minn din ir-rifużjoni, ma sofrew l-ebda telf jew żvantaġġ finanzjarju.

56 F'dan ir-rigward għandu jiġi osservat, l-ewwel nett, li n-nuqqas ta' telf jew żvantaġġ finanzjarju mhux bilfors jiddependi fuq il-fatt li l-ammont kollu tal-VAT ġie mgħoddi fuq il-konsumatur finali, u dan peress li, anke jekk dan ikun il-każ, kif ġie mfakkar fil-punt 42 ta' din is-sentenza, l-operatur ekonomiku jista' jkun soffra telf minħabba t-tnaqqis fil-volum tal-bejgħ tiegħu. Min-naħa l-oħra, kif espost fil-punti 52 u 54 ta' din is-sentenza, il-ksur, permezz ta' leġiżlazzjoni nazzjonali bħalma hija dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali, tal-prinċipju ta' trattament ugwali jirriżulta minħabba diskriminazzjoni bejn l-operaturi ekonomiċi fir-rigward tad-dritt tagħhom għar-rifuzjoni tal-VAT inġustament miġbura, u din hija kwistjoni seperata minn dik ta' jekk l-imsemmija operaturi ekonomiċi sofrewx jew le, b'mod ċert, telf jew żvantaġġ finanzjarju.

57 Għalhekk ir-risposta għar-raba' domanda għandha tkun li r-risposta għat-tielet domanda mhijiex affettwata mill-fatt li jiġi pprovat li l-operatur ekonomiku, li t-talba tiegħu għar-rifużjoni tal-VAT inġustament miġbura ġiet miċħuda, ma sofra l-ebda telf jew żvantaġġ finanzjarju

— Fuq il-ħames domanda

58 Permezz ta' din id-domanda l-qorti tar-rinviju essenzjalment tistaqsi lill-Qorti tal-Ġustizzja jekk id-dritt Komunitarju jeżiġix, jew jippermettix, li l-qorti nazzjonali tirrimedja għall-ksur tal-prinċipju ta' trattament ugwali espost fil-punti 52 sa 54 ta' din is-sentenza billi tordna r-rifużjoni sħiħa tat-taxxa inġustament miġbura lill-operatur ekonomiku kkonċernat minn dan il-ksur, anke jekk din ir-rifużjoni tikkawża arrikkiment indebitu ta' l-imsemmi operatur, jew inkella jekk id-dritt Komunitarju jeżiġix, jew jippermettix, li qorti tirrimedja għal dan il-ksur tal-prinċipju ta' trattament ugwali b'mod differenti.

59 F'dan ir-rigward għandu jiġi mfakkar li skond ġurisprudenza stabbilita, fin-nuqqas ta' leġiżlazzjoni Komunitarja, hija s-sistema legali interna ta' kull Stat Membru li għandha tindika l-qrati kompetenti u tirregola l-modalitajiet proċedurali ta' rikorsi ġudizzjarji intiżi sabiex jassiguraw il-ħarsien tad-drittijiet li għandhom l-individwi bis-saħħa tad-dritt Komunitarju (ara s-sentenzi tas-16 ta' Diċembru 1976, Rewe-Zentralfinanz u Rewe-Zentral, 33/76, Ġabra p. 1989, punt 5, kif ukoll tat-30 ta' Settembru 2003, Köbler, C-224/01, Ġabra p. I-10239, punt 46).

60 Għalhekk, hija l-qorti tar-rinviju nnifisha li għandha tistabbilixxi l-eventwali konsegwenzi passati tal-ksur tal-prinċipju ta' trattament ugwali espost fil-punti 52 sa 54 ta' din is-sentenza.

61 Madankollu, il-Qorti tal-Ġustizzja għandha tindika ċerti kriterji jew prinċipji tad-dritt Komunitarju li għandhom jiġu rrispettati fit-twettieq ta' din l-evalwazzjoni.

62 Fil-kuntest ta' din l-evalwazzjoni, il-qorti tar-rinviju għandha tirrispetta d-dritt Komunitarju u, b'mod partikolari, il-prinċipju ta' trattament ugwali, kif imfakkar fil-punt 51 ta' din is-sentenza. Il-qorti nazzjonali għandha, bħala prinċipju, tordna li jkun hemm rifużjoni sħiħa tal-VAT dovuta lill-operatur ekonomiku li sofra diskriminazzjoni, sabiex tagħmel tajjeb għal ksur tal-prinċipju ġenerali ta' trattament ugwali, sakemm, fid-dritt nazzjonali ma jeżistux mezzi oħra li jippermettu li dan il-ksur jiġi rmedjat.

63 F'dan ir-rigward, kif ġustament osservat l-Avukat Ġenerali fil-put 74 tal-konklużjonijiet tagħha, għandu jiġi osservat li l-qorti nazzjonali hija obbligata li ma tapplikax kull dispożizzjoni nazzjonali diskriminatorja, mingħajr ma jkollha għalfejn titlob jew tistenna t-tħassir minn qabel tagħha minn-naħa tal-leġiżlatur, u li tapplika għall-membri tal-grupp żvantaġġat l-istess sistema bħal dik li jibbenefikaw minnha l-persuni tal-kategorija privileġjata.

64 Konsegwentement, ir-risposta għall-ħames domanda għandha tkun li hija l-qorti tar-rinviju nnifisha li għandha tistabbilixxi l-eventwali konsegwenzi passati tal-ksur tal-prinċipju ta' trattament ugwali, espost fil-punti 52 sa 54 ta' din is-sentenza, skond ir-regoli li jirrigwardaw l-effett retroattiv tad-dritt nazzjonali applikabbli fil-kawża prinċipali, fl-osservanza tad-dritt Komunitarju u, b'mod partikolari, tal-prinċipju ta' trattament ugwali u kif ukoll tal-prinċipju li jgħid li hija għandha tassigura li l-miżuri riparatorji li hija tordna ma jkunux imorru kontra d-dritt Komunitarju.

Fuq l-ispejjeż

65 Peress li l-proċedura għandha, fir-rigward tal-partijiet fil-kawża prinċipali, in-natura ta' kwistjoni mqajma quddiem il-qorti tar-rinviju, hija din il-qorti li tiddeċiedi fuq l-ispejjeż. L-ispejjeż sostnuti għas-sottomissjoni ta' l-osservazzjonijiet lill-Qorti tal-Ġustizzja, barra dawk ta' l-imsemmija partijiet, ma jistgħux jitħallsu lura.

Għal dawn il-motivi, Il-Qorti tal-Ġustizzja (It-Tielet Awla) taqta' u tiddeċiedi:

1) **Ladarba Stat Membru jkun żamm, abbażi ta' l-Artikolu 28(2) tas-Sitt Direttiva tal-Kunsill 77/388/KEE, tas-17 ta' Mejju 1977, fuq l-armonizzazzjoni tal-liġijiet ta' l-Istati Membri dwar taxxi fuq id-dħul mill-bejgħ — Sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud: bażi uniformi ta' stima, kemm qabel kif ukoll wara l-emendi li saru lil din id-dispożizzjoni permezz tad-Direttiva tal-Kunsill 92/77/KEE, tad-19 ta' Ottubru 1992, fil-leġiżlazzjoni nazzjonali tiegħu eżenzjoni bir-rifużjoni tat-taxxi mħallsa fi stadju preċedenti fir-rigward ta' ċerti kunsinni jew servizzi speċifiċi, operatur ekonomiku li jwettaq tali kunsinni jew li jipprovdi tali servizzi ma jista' jinvoka l-ebda dritt, ibbażat fuq id-dritt Komunitarju u li jista' jiġi invokat direttament, sabiex dawn il-kunsinni jew dawn is-servizzi jiġu suġġetti għal taxxa fuq il-valur miżjud bir-rata żero.**

2) **Ladarba Stat Membru jkun żamm, abbażi ta' l-Artikolu 28(2) tas-Sitt Direttiva 77/388, kemm qabel kif ukoll wara l-emendi li saru lil din**

id-dispożizzjoni permezz tad-Direttiva 92/77, fil-leġiżlazzjoni nazzjonali tiegħu eżenzjoni bir-rifużjoni tat-taxxi mħallsa fi stadju preċedenti fir-rigward ta' ċerti kunsinni jew servizzi speċifiċi, iżda jkun interpreta l-leġiżlazzjoni nazzjonali tiegħu b'mod żbaljat, bil-konsegwenza li ċerti kunsinni jew servizzi li kellhom jibbenefikaw mill-eżenzjoni bir-rifużjoni tat-taxxi mħallsa fi stadju preċedenti, skond il-leġiżlazzjoni nazzjonali, ġew intaxxati bir-rata normali, il-prinċipji ġenerali tad-dritt Komunitarju, inkluż dak tan-newtralità fiskali, huma applikabbli b'tali mod li jagħtu lill-operatur ekonomiku, li jkun wettaq dawn il-kunsinni jew ipprovda dawn is-servizzi, id-dritt li jirkupra l-ammonti li huwa kellu inġustament iħallas minħabba dawn l-istess kunsinni jew servizzi.

3) **Għalkemm il-prinċipji ta' trattament ugwali u tan-newtralità fiskali japplikaw, bħala prinċipju, għal kwistjoni bħal dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali, il-fatt li r-rifjut ta' talba għar-rifużjoni jkun ibbażat fuq l-arrikiment indebitu tal-persuna taxxabbli kkonċernata ma jikkostitwixxix, waħdu, ksur ta' dawn il-prinċipji. Min-naħa l-oħra, il-prinċipju tan-newtralità fiskali jipprekludi li l-eċċezzjoni ta' l-arrikkiment indebitu tiġi applikata biss fil-konfront ta' persuni taxxabbli bħal "payment traders" (persuni taxxabbli li, għal eżerċizzju ta' taxxa speċifiku, l-ammont ta' output VAT miġbur ikun jaqbeż dak ta' l-input VAT), u mhux fil-konfront ta' persuni taxxabbli bħar-"repayment traders" (persunni taxxabbli li s-sitwazzjoni tagħhom hija l-invers ta' dik tal-payment traders), sakemm dawn il-persuni taxxabbli jkunu kkummerċjalizzaw merkanziji paragunabbli. Hija l-qorti tar-rinviju li għandha tivverifika jekk dan huwiex il-każ fil-kawża prinċipali. Barra minn hekk, il-prinċipju ġenerali ta' trattament ugwali, li l-ksur tiegħu jista' jseħħ, fil-qasam fiskali, permezz ta' diskriminazzjonijiet li jaffettwaw operaturi ekonomiċi li għalkemm mhux bilfors jikkompetu kontra xulxin madankollu jinsabu f'sitwazzjoni paragunabbli taħt aspetti oħra, jipprekludi diskriminazzjoni bejn il-"payment traders" u r-"repayment traders", sakemm din id-diskriminazzjoni ma tkunx oġġettivament iġġustifikata.**

4) **Ir-risposta għat-tielet domanda mhijiex affettwata mill-fatt li jiġi pprovat li l-operatur ekonomiku, li t-talba tiegħu għar-rifużjoni tat-taxxa fuq il-valur miżjud inġustament miġbura ġiet miċħuda, ma sofra l-ebda telf jew żvantaġġ finanzjarju.**

5) **Hija l-qorti tar-rinviju nnifisha li għandha tistabbilixxi l-eventwali konsegwenzi passati tal-ksur tal-prinċipju ta' trattament ugwali, espost fil-punt 3 tad-dispożittiv ta' din is-sentenza, skond ir-regoli li jirrigwardaw l-effett retroattiv tad-dritt nazzjonali applikabbli fil-kawża prinċipali, fl-osservanza tad-dritt Komunitarju u, b'mod partikolari, tal-prinċipju ta' trattament ugwali u kif ukoll tal-prinċipju li jgħid li hija għandha tassigura li l-miżuri riparatorji li hija tordna ma jkunux imorru kontra d-dritt Komunitarju.**

Firem