Ġabra tal-ġurisprudenza

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

3 ta' Settembru 2014*

"Rinviju għal deċiżjoni preliminari — VAT — Sitt Direttiva 77/388/KEE — L-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 11Ċ(1) — Effett dirett — Tnaqqis tal-valur taxxabbli — Twettiq ta' żewġ tranżazzjonijiet li jirrigwardaw l-istess oġġetti — Kunsinni ta' oġġetti — Karozzi, mibjugħa bil-hire-purchase, li ttieħed il-pussess tagħhom lura, u li nbiegħu mill-ġdid bl-irkant — Abbuż ta' dritt"

Fil-Kawża C-589/12,

li għandha bħala suġġett talba għal deċiżjoni preliminari skont l-Artikolu 267 TFUE, imressqa mill-Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (ir-Renju Unit), permezz ta' deċiżjoni tal-10 ta' Diċembru 2012, li waslet fil-Qorti tal-Ġustizzja fl-14 ta' Diċembru 2012, fil-proċedura

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

vs

GMAC UK plc,

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

komposta minn R. Silva de Lapuerta, President tal-Awla, J. L. da Cruz Vilaça, G. Arestis, J-C. Bonichot u A. Arabadjiev (Relatur), Imħallfin,

Avukat Ġenerali: J. Kokott,

Reġistratur: L. Hewlett, Amministratur Prinċipali,

wara li rat il-proċedura bil-miktub u wara s-seduta tal-5 ta' Diċembru 2013,

wara li kkunsidrat l-osservazzjonijiet ippreżentati:

— għal GMAC UK plc, minn R. Cordara, QC,

— għall-Gvern tar-Renju Unit, minn J. Beeko, bħala aġent, assistita minn K. Lasok, QC,

— għall-Kummissjoni Ewropea, minn R. Lyal u A. Cordewener kif ukoll minn C. Soulay, bħala aġenti,

wara li rat id-deċiżjoni, meħuda wara li nstema' l-Avukat Ġenerali, li l-kawża tinqata' mingħajr konklużjonijiet,

tagħti l-preżenti

* Lingwa tal-kawża: l-Ingliż.

Sentenza

1 It-talba għal deċiżjoni preliminari tirrigwarda l-interpretazzjoni tal-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 11Ċ(1) tas-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, iktar 'il quddiem is-"Sitt Direttiva").

2 Din it-talba tressqet fil-kuntest ta' kawża bejn il-Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (iktar 'il quddiem il-"Commissioners") u GMAC UK plc (iktar 'il quddiem "GMAC") dwar l-ammont taxxabbli bit-taxxa fuq il-valur miżjud (iktar 'il quddiem il-"VAT") għal provvisti li GMAC kienet wettqet b'eżekuzzjoni ta' kuntratti ta' hire-purchase ta' vetturi bil-mutur.

Il-kuntest ġuridiku

Id-dritt tal-Unjoni

3 L-Artikolu 11(A)(1) tas-Sitt Direttiva, dwar il-valur taxxabbli fit-territorju tal-pajjiż, kien jipprovdi:

"1. L-ammont [Il-valur] taxxabbli għandu jkun:

(a) fir-rigward ta' provvisti ta' oġġetti u servizzi [...], dak kollox li jikkostitwixxi l-konsiderazzjoni [il-korrispettiv] li kien jew irid jinkiseb mill-fornitur mix-xerrej, il-klijenti jew it-tielet parti għal dawn il-provvisti inklużi s-sussidji marbuta direttament mal-prezz tat-tali provvisti;

[...]".

4 L-Artikolu 11Ċ tas-Sitt Direttiva, dwar id-dispożizzjonijiet diversi, kien jipprovdi, fil-paragrafu (1) tiegħu:

"Fil-każ ta' kanċellazzjoni, ċaħda jew nuqqas ta' pagament totali jew parzjali, jew fejn il-prezz hu mnaqqas wara li l-provvista tkun saret, l-ammont taxxabbli jiġi ridott b'mod xieraq taħt il-kondizzjonijet li għandhom ikunu stabbiliti mill-Istati Membri.

Madanakollu, fil-każ ta' nuqqas ta' ħlas totali jew parzjali, l-Istati Membri jistgħu jidderogaw minn din ir-regola."

Id-dritt tar-Renju Unit

5 Mid-deċiżjoni tar-rinviju jirriżulta li l-leġiżlazzjoni li kienet tittrasponi l-Artikolu 11Ċ(1) tas-Sitt Direttiva kienet tinkludi żewġ sensiliet ta' dispożizzjonijiet. L-ewwel waħda kienet tapplika fil-każ ta' tnaqqis tal-korrispettiv, u t-tieni waħda kienet tapplika, u kienet tagħti tnaqqis, jiġifieri tnaqqis tat-taxxa fuq id-dejn mitluf, fil-każ ta' nuqqas ta' ħlas totali jew parzjali.

Id-dispożizzjonijiet nazzjonali relattivi għat-tnaqqis tal-korrispettiv

6 Dawn id-dispożizzjonijiet kienu jidhru, sa mis-sena 1995, fir-Regola 38, moqrija flimkien mar-Regola 24, tar-Regolament tal-1995 dwar il-kontabilizzazzjoni u r-reġistrazzjoni tal-VAT (VAT Regulations 1995). Dawn kienu jipprovdu li, fil-każ ta' tnaqqis tal-korrispettiv għal provvista li tinkludi ammont ta' VAT, il-persuna taxxabbli kellha taġġusta l-kont tal-VAT tagħha billi ddaħħal l-ammont

tal-VAT inkwistjoni bħala entrata negattiva. Għal dawn l-għanijiet, tnaqqis tal-korrispettiv ma kienx rikonoxxut ħlief jekk dan kien stabbilit permezz ta' nota ta' kreditu jew permezz ta' dokument ieħor ta' effett simili. Matul il-perijodu mis-sena 1990 sas-sena 1995 kienu applikabbli regoli ekwivalenti.

Id-dispożizzjonijiet nazzjonali li jirrigwardaw id-dejn mitluf

7 Għall-provvisti mwettqa bejn it-2 ta' Ottubru 1978 u s-26 ta' Lulju 1990, it-tnaqqis tat-taxxa fuq id-dejn mitluf kien applikabbli taħt is-"sistema l-antika". Għall-provvisti mwettqa bejn l-1 ta' April 1989 u d-19 ta' Marzu 1997, it-talbiet għal tnaqqis tat-taxxa setgħu jiġu ppreżentati taħt is-"sistema l-ġdida". Matul il-perijodu ta' sovrapożizzjoni, jiġifieri bejn l-1 ta' April 1989 u s-26 ta' Lulju 1990, it-talba setgħet titressaq taħt sistema waħda jew l-oħra.

– Is-sistema l-antika

8 Is-sistema l-antika ġiet implementata bit-Taqsima 12 tal-Liġi dwar il-Finanzi tal-1978 (Finance Act 1978) u mġedda fit-Taqsima 22 tal-Liġi tal-1983 dwar it-taxxa fuq il-valur miżjud (Value Added Tax Act 1983, iktar 'il quddiem il-"VATA 1983").

9 It-Taqsima 22 tal-VATA 1983 tipprovdi:

"(1) Fejn

(a) persuna pprovdiet oġġetti jew servizzi bi skambju għal korrispettiv monetarju u din ikkontabilizzat u ħallset it-taxxa fuq tali provvista; u fejn

(b) il-persuna li kellha tħallas il-bilanċ eventwali tal-korrispettiv saret insolventi,

għaldaqstant, bla ħsara għas-subtaqsima 2 u għad-dispożizzjonijiet tas-subtaqsima 3, iktar 'il quddiem, l-ewwel persuna msemmija jkollha d-dritt, fuq talba mressqa lill-Commissioners, għal rimbors tal-VAT fatturabbli b'teħid inkunsiderazzjoni tal-bilanċ mhux imħallas.

(2) Ħadd ma għandu jkollu dritt għal rimbors taħt din il-preżenti taqsima ħlief jekk

(a) dan ikun stabbilixxa l-ammont tad-dejn fi proċedura ta' insolvenza u jekk l-ammont hekk stabbilit ikun jikkorrispondi għall-bilanċ tal-korrispettiv, imnaqqas bl-ammont tat-talba tiegħu;

(b) il-valur tal-provvista ma jaqbiżx il-valur tiegħu f'suq miftuħ, u

(c) fir-rigward ta' provvista ta' merkanzija, il-proprjetà tagħha tkun ġiet ittrasferita lill-persuna li kienet id-destinatarja tagħha […]"

10 Hekk kif jirriżulta mid-deċiżjoni ta' rinviju, skont it-Taqsima 22 tal-VATA 1983, persuna kienet meqjusa bħala insolventi għall-finijiet ta' dik it-taqsima jekk din tkun ġiet iddikjarata falluta jew jekk il-qorti tkun tat digriet dwar il-ġestjoni tal-patrimonju tagħha fil-kuntest tal-falliment. Kumpannija kienet tkun insolventi jekk din kienet suġġetta għal stralċ volontarju jew furzat u jekk "iċ-ċirkustanzi kienu tali li l-kumpannija ma kinitx kapaċi tħallas id-djun tagħha".

– Is-sistema l-ġdida

11 It-Taqsima 11 tal-Liġi dwar il-Finanzi tal-1990 (Finance Act 1990) implementat is-sistema l-ġdida u ħassret is-sistema l-antika għall-provvisti li seħħew wara s-26 ta' Lulju 1990.

12 Is-sistema l-ġdida applikat għall-provvisti li seħħew wara l-1 ta' April 1989. Din ġiet imġedda fit-Taqsima 36 tal-Liġi tal-1994 dwar it-taxxa fuq il-valur miżjud (Value Added Tax Act 1994), li kienet taqra kif ġej:

"1) Is-subtaqsima 2 iktar 'l isfel tapplika meta:

a) persuna pprovdiet oġġetti jew servizzi bi skambju għal korrispettiv monetarju u din ikkontabilizzat u ħallset it-taxxa fuq tali provvista;

b) it-totalità jew parti mill-korrispettiv tal-provvista ġiet annullata fil-kontijiet tagħha bħala dejn mitluf, u

c) għadda perijodu [...] ta' sitt xhur [li jissostitwixxi l-perijodu ta' sentejn fid-dispożizzjonijiet tat-Taqsima 11 tal-Liġi dwar il-Finanzi tal-1990] (li jibda jiddekorri fid-data tal-provvista).

2) bla ħsara għad-dispożizzjonijiet segwenti tal-preżenti taqsima u għar-regoli li jirriżultaw minnhom, persuna għandu jkollha d-dritt, meta tressaq talba lill-Commissioners, għal rimbors tal-ammont tal-VAT fatturabbli b'riferiment għall-bilanċ.

[...]

4) Ħadd ma għandu jkollu dritt għal rimbors taħt is-subtaqsima 2 hawn fuq ħlief jekk

a) il-valur tal-provvista ma jkunx jaqbeż il-valur normali tiegħu, u

b) fir-rigward ta' provvista ta' merkanzija, il-proprjetà tagħha tkun ġiet ittrasferita lill-persuna li kienet id-destinatarja tal-provvista, jew lil persuna li tislet dritt ta', minn jew għal dik il-persuna.

[...]"

Id-Digriet tal-1992 dwar it-taxxa fuq il-valur miżjud fuq il-karozzi

13 Ir-Renju Unit tal-Gran Brittanja u l-Irlanda ta' Fuq kien jagħti tnaqqis tal-VAT fuq il-bejgħ ta' vetturi użati f'termini essenzjalment identiċi fil-leġiżlazzjonijiet suċċessivi, fosthom id-Digriet tal-1992 dwar it-taxxa fuq il-valur miżjud fuq il-karozzi [Value Added Tax (Cars) Order 1992, iktar 'il quddiem il-"Cars Order"].

14 Skont ir-Regola 8 tal-Cars Order, meta konċessjonarju tal-karozzi kien ibigħ vettura użata, il-VAT kellha tiġi ffatturata fuq valur taxxabbli ta' ammont ugwali għall-marġni tan-negozjant.

15 Madankollu, ir-Regola 4 tal-Cars Order kienet tipprevedi trattament speċifiku fil-każ ta' bejgħ mill-ġdid ta' vetturi li l-bejjiegħ ikun ħa l-pussess tagħhom mill-ġdid:

"(1) Kull waħda mit-tranżazzjonijiet deskritti hawn taħt għandha titqies bħala li la hija provvista ta' merkanzija u lanqas provvista ta' servizzi;

(a) It-trasferiment ta' vettura bil-mutur użata, minn persuna li rkuprat il-possessjoni tagħha bis-saħħa ta' ftehim finanzjarju, meta l-vettura tinsab fl-istess stat li kienet fiha fil-mument li din ġiet irkuprata [...]"

Il-kawża prinċipali u d-domandi preliminari

16 GMAC hija kumpannija suġġetta għall-VAT li tiddedika ruħha, b'mod partikolari, għall-bejgħ bin-nifs ta' vetturi bil-mutur.

17 Fil-kuntest ta' dan il-bejgħ, konsumatur jagħżel vettura mingħand konċessjonarju tal-karozzi u jitolbu l-għoti ta' finanzjament partikolari. Għaldaqstant dan jiġi rreferut għal kumpanniji ta' hire-purchase, bħalma hija GMAC. Meta jintlaħaq ftehim bejn it-tliet partijiet, il-konċessjonarju tal-karozzi jbigħ il-karozza lill-kumpannija ta' hire-purchase, u sussegwentement din tipprovdi l-vettura lill-konsumatur finali permezz ta' "kuntratt ta' hire-purchase".

18 Il-bejgħ ta' dawn il-vetturi mill-konċessjonarji tal-karozzi lil GMAC kien suġġett għall-VAT bir-rata normali. Il-provvista tal-vetturi minn GMAC lill-klijenti finali, permezz ta' kuntratti ta' hire-purchase ukoll kienet suġġetta għall-VAT bir-rata normali. Fil-każ ta' nuqqas ta' ħlas mill-kerrej, GMAC kienet tieħu lura l-pussess tal-vettura u tbigħha bl-irkant. Id-dħul mill-bejgħ kien jitnaqqas mill-bilanċ tal-pagamenti dovuti mill-kerrej.

19 Il-provvista ta' vettura bil-mutur fil-kuntest ta' kuntratt ta' hire-purchase kien meqjus, għall-finijiet tal-VAT, bħala provvista ta' merkanzija. Il-VAT kienet issir dovuta mall-provvista tal-vettura minn GMAC lill-klijenti finali għall-ammont totali dovut, bl-esklużjoni tal-ispejjeż finanzjarji. Jekk, sussegwentement, din il-vettura kienet tittieħed lura u tinbiegħ bl-irkant, skont b'mod partikolari r-Regola 4 tal-Cars Order, dan il-bejgħ kien jitqies bħala li la huwa provvista ta' merkanzija u lanqas provvista ta' servizzi.

20 Il-Commissioners dejjem sostnew li, fil-każ ta' rexissjoni bonarja ta' kuntratt ta' hire-purchase li jirrigwarda vettura bil-mutur li twassal għall-bejgħ mill-ġdid tagħha, ir-Regola 38 tal-VAT Regulations 1995 kienet tapplika, bil-konsegwenza li GMAC kellha titqies li wettqet it-tranżazzjoni ta' hire-purchase bi skambju għal korrispettiv imnaqqas sad-dħul mill-bejgħ mill-ġdid. Madankollu, sad-deċiżjoni tal-High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division (Ir-Renju Unit), fil-kawża C&E Commissioners v GMAC (2004), huma ma kinux sostnew li l-istess sistema tkun applikabbli meta l-kerrej jonqos milli jħallas u meta l-vettura tkun ittieħdet lura u mibjugħa mill-ġdid bl-irkant minn GMAC.

21 Sa minn dik id-deċiżjoni, ir-Regola 38 tal-VAT Regulations 1995 tapplika wkoll fil-każ ta' nuqqas ta' ħlas mill-kerrej u ta' bejgħ mill-ġdid bl-irkant tal-vettura minn GMAC. Il-High Court of Justice qieset ukoll li l-Cars Order huwa wkoll applikabbli, b'tali mod li GMAC ma għandhiex tħallas il-VAT fuq id-dħul mill-bejgħ bl-irkant. F'dan ir-rigward il-qorti tar-rinviju tirrileva li l-applikazzjoni magħquda ta' dawn id-dispożizzjonijiet twassal għal "effett ta' qligħ mhux mistenni" li skontu l-ammont tal-VAT dovut, fl-aħħar mill-aħħar, huwa inqas minn dak li kien ikun li kieku s-Sitt Direttiva kienet ġiet trasposta b'mod korrett.

22 GMAC għaldaqstant tat bidu għal proċedura ġdida, li tkopri hija wkoll il-perijodu mis-sena 1978 sas-sena 1997 u hija bbażata totalment fuq l-effett dirett tas-Sitt Direttiva. Il-pretensjoni tagħha issa saret tirrigwarda l-parti tal-korrispettiv tal-provvista tal-vettura bil-mutur lill-klijent li baqgħet mhux imħallsa mill-klijent. Din is-somma ma tirrappreżentax tnaqqis tal-prezz fis-sens tal-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 11Ċ(1) tas-Sitt Direttiva. Din tirrigwarda nuqqas ta' ħlas parzjali fis-sens ta' dik id-dispożizzjoni, jiġifieri dejn mitluf.

23 Permezz ta' ittra tal-20 ta' Frar 2006, GMAC għaldaqstant talbet tnaqqis tat-taxxa fuq id-dejn mitluf li jirrigwarda l-perijodu mis-sena 1978 sas-sena 1997 u li joriġina mir-rexissjoni ta' kuntratti ta' hire-purchase ta' vetturi bil-mutur konklużi ma' klijenti minħabba n-nuqqas ta' ħlas tal-prezz tal-bejgħ miftiehem. Il-Commissioners ċaħdu din it-talba permezz ta' deċiżjoni tat-18 ta' Lulju 2006.

24 Il-First-tier Tribunal (Tax Chamber) laqgħet ir-rikors ta' GMAC kontra din id-deċiżjoni, billi qieset li l-kundizzjonijiet legali ta' eliġibbiltà kienu inkompatibbli mad-dritt tal-Unjoni u li t-talbiet ta' GMAC intiżi għall-ksib tat-tnaqqis tat-taxxa fuq id-dejn mitluf ma kinux iwasslu għal distorsjoni u lanqas għal ksur tan-newtralità fiskali kuntrarji għad-dritt tal-Unjoni.

25 Adita fl-appell, l-Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) għall-kuntrarju kkunsidrat li l-għaqda tar-Regola 38 tal-VAT Regulations 1995, kif interpretata bid-deċiżjoni tal-High Court of Justice, fil-Kawża C&E Commissioners v GMAC (2004), u tal-Cars Order ma tikkostitwixxix implementazzjoni effettiva tas-Sitt Direttiva, peress li din twassal għal tnaqqis tal-VAT inkompatibbli mal-għan ta' din id-direttiva u, għaldaqstant, hija kuntrarja għad-dritt tal-Unjoni.

26 F'dawn iċ-ċirkustanzi, l-Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) iddeċidiet li tissospendi l-proċeduri quddiemha u li tagħmel lill-Qorti tal-Ġustizzja d-domandi preliminari segwenti:

"1) Sa fejn persuna taxxabbli, fil-każ ta' żewġ tranżazzjonijiet li jirrigwardaw l-istess oġġetti, għandha d-dritt, fl-istess waqt i) li tinvoka l-effett dirett ta' dispożizzjoni [tas-Sitt Direttiva] fir-rigward ta' tranżazzjoni u ii) li tinvoka dispożizzjonijiet tad-dritt nazzjonali fir-rigward tat-tranżazzjoni l-oħra, meta din tipproduċi, għaż-żewġ tranżazzjonijiet, riżultat fiskali globali li la d-dritt nazzjonali, u lanqas [is-Sitt Direttiva], applikati separatament għal dawn it-tranżazzjonijiet, ma jipproduċu jew ma huma intiżi li jipproduċu ?

2) Jekk ir-risposta għad-domanda 1 hija li jeżistu ċirkustanzi li fihom persuna taxxabbli ma tkunx awtorizzata li taġixxi b'dan il-mod (jew ma tkunx awtorizzata li taġixxi mod ieħor sa ċertu punt), liema huma dawn iċ-ċirkustanzi u, b'mod partikolari, x'inhi r-relazzjoni bejn iż-żewġ tranżazzjonijiet li jwasslu għal ċirkustanzi bħal dawn?

3) Ir-risposta għad-domandi 1 u 2 huma differenti skont jekk it-trattament nazzjonali ta' xi waħda mit-tranżazzjonijiet jkunx konformi jew le mas-Sitt Direttiva?"

Fuq id-domandi preliminari

Fuq l-ewwel u t-tielet domandi

27 Permezz tal-ewwel u t-tielet domandi tagħha, li għandhom jiġu ttrattati flimkien, il-qorti tar-rinviju essenzjalment tistaqsi jekk l-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 11Ċ(1) tas-Sitt Direttiva għandux jiġi interpretat fis-sens li, f'ċirkustanzi bħal dawk tal-kawża prinċipali, Stat Membru jista' jipprojbixxi lil persuna taxxabbli milli tinvoka l-effett dirett ta' dik id-dispożizzjoni fir-rigward ta' tranżazzjoni, minħabba li dik il-persuna taxxabbli tista' tinvoka dispożizzjonijiet tad-dritt nazzjonali fir-rigward ta' tranżazzjoni oħra li tirrigwarda l-istess oġġetti u minħabba li l-applikazzjoni kumulattiva ta' dawn id-dispożizzjonijiet twassal għal riżultat fiskali globali li la d-dritt nazzjonali, u lanqas is-Sitt Direttiva, applikati b'mod separat għal dawn it-tranżazzjonijiet, ma jipproduċu jew ma huma intiżi li jipproduċu.

28 Barra minn hekk din il-qorti tistaqsi jekk il-fatt li d-dritt nazzjonali applikabbli għal din l-aħħar tranżazzjoni huwiex konformi jew le mas-Sitt Direttiva huwiex rilevanti f'dan ir-rigward.

29 Għandu jitfakkar li, skont ġurisprudenza stabbilita tal-Qorti tal-Ġustizzja, fil-każijiet kollha fejn id-dispożizzjonijiet ta' direttiva jidhru, mill-perspettiva tal-kontenut tagħhom, inkundizzjonali u preċiżi biżżejjed, l-individwi jistgħu jinvokawhom quddiem il-qrati nazzjonali kontra l-Istat, kemm fejn dan ikun naqas milli jittrasponi, fit-termini stabbiliti, id-direttiva fid-dritt nazzjonali, u kemm fejn dan ikun ittrasponieha b'mod żbaljat (sentenza Almos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, punt 31 u l-ġurisprudenza ċċitata).

30 Dispożizzjoni tad-dritt tal-Unjoni tkun inkundizzjonata meta din tistabbilixxi obbligu li ma huwa kkwalifikat b'ebda kundizzjoni u lanqas ma huwa suġġett, fl-implementazzjoni jew fl-effetti tiegħu, għall-intervent ta' xi att tal-istituzzjonijiet tal-Unjoni jew tal-Istati Membri (sentenza Almos Agrárkülkereskedelmi, EU:C:2014:328, punt 32 u l-ġurisprudenza ċċitata).

31 L-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 11Ċ(1) tas-Sitt Direttiva jiddefinixxi l-każijiet li fihom l-Istati Membri huma marbuta jwettqu t-tnaqqis tal-valur taxxabbli *pro rata* u fil-kundizzjonijiet li huma stess jistabbilixxu. Għaldaqstant, din id-dispożizzjoni tobbliga lill-Istati Membri jnaqqsu l-valur taxxabbli kull darba li, wara l-konklużjoni ta' tranżazzjoni, parti jew it-totalità tal-korrispettiv ma tkunx miġbura mill-persuna taxxabbli (sentenza Goldsmiths, C-330/95, EU:C:1997:339, punt 16).

32 Minkejja li b'hekk, din id-dispożizzjoni tħalli lill-Istati Membri ċertu marġni ta' diskrezzjoni sabiex jistabbilixxu l-miżuri li jippermettulhom jiddeterminaw l-ammont tat-tnaqqis, dan il-fatt ma jaffettwax, madankollu, in-natura preċiża u inkundizzjonata tal-obbligu li jintlaqa' t-tnaqqis tal-valur taxxabbli fil-każijiet imsemmija fl-imsemmija dispożizzjoni. Dan għaldaqstant jissodisfa l-kundizzjonijiet sabiex jipproduċi effett dirett (sentenza Almos Agrárkülkereskedelmi, EU:C:2014:328, punt 34).

33 Hekk kif il-qorti tar-rinviju esponiet fit-talba għal deċiżjoni preliminari tagħha, id-domandi magħmula lill-Qorti tal-Ġustizzja huma spjegati mill-fatt li, fil-kawża prinċipali, l-awtoritajiet fiskali tar-Renju Unit qiesu li l-persuna taxxabbli ma tistax tibbenefika, simultanjament, minn "effett ta' qligħ mhux mistenni" u mill-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 11Ċ(1) tas-Sitt Direttiva, b'mod partikolari minħabba l-fatt li l-applikazzjoni kumulattiva tar-Regola 38 tal-VAT Regulations 1995, tal-Cars Order u ta' din id-direttiva twassal għal riżultat fiskali globali li la d-dritt nazzjonali, u lanqas is-Sitt Direttiva, applikati b'mod separat għal dawk it-tranżazzjonijiet, ma jipproduċu jew ma huma intiżi li jipproduċu.

34 Skont il-gvern tar-Renju Unit, f'sitwazzjoni bħal dik fil-kawża prinċipali, il-VAT iffatturata lill-konsumatur finali u dovuta lill-awtoritajiet fiskali ma hijiex ikkalkulata fuq il-korrispettiv realment riċevut mill-persuna taxxabbli bi skambju għall-provvisti mwettqa. Issa, l-effett dirett ma huwiex prinċipju tad-dritt tal-Unjoni li jista' jiġi użat sabiex jintlaħaq riżultat oppost għal dak intiż mid-direttiva. Għaldaqstant, dan il-gvern iqis li l-persuna taxxabbli ma għandhiex id-dritt li tinvoka dispożizzjonijiet tad-dritt nazzjonali fir-rigward ta' tranżazzjoni u tinvoka l-effett dirett tal-ewwel subparagrafu Artikolu 11Ċ(1) tas-Sitt Direttiva fir-rigward ta' tranżazzjoni oħra.

35 Dan l-argument ma jistax jintlaqa'.

36 Fil-fatt, hekk kif jirriżulta mill-punt 32 tas-sentenza preżenti, l-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 11Ċ(1) tas-Sitt Direttiva għandu effett dirett tant li, fiċ-ċirkustanzi tal-kawża prinċipali, il-kwistjoni ta' jekk persuna taxxabbli bħalma hija GMAC tistax tinvoka, wara li tkun ipprovdiet oġġett fil-kuntest ta' kuntratt ta' hire-purchase, id-dritt li tikseb tnaqqis tal-valur taxxabbli li din id-dispożizzjoni tatiha tiddependi miċ-ċirkustanza li l-klijenti ta' GMAC ma jeżegwixxux it-totalità, jew parti, mill-obbligu tagħhom ta' ħlas fil-kuntest ta' dak il-kuntratt.

37 Ċertament, din id-dispożizzjoni tikkostitwixxi l-espressjoni ta' prinċipju fundamentali tas-Sitt Direttiva, li jipprovdi li l-valur taxxabbli għandu jkun ikkostitwit mill-korrispettiv realment riċevut u li l-korollarju tiegħu huwa li l-amministrazzjoni fiskali ma tistax tiġbor bħala VAT ammont li jkun superjuri għal dak miġbur mill-persuna taxxabbli (sentenza Almos Agrárkülkereskedelmi, EU:C:2014:328, punt 22 u l-ġurisprudenza ċċitata).

38 Madankollu, mill-proċess ippreżentat lill-Qorti tal-Ġustizzja jirriżulta li, minkejja li l-bejgħ bl-irkant tal-vettura rkuprata mingħand il-kerrej ma kienx, skont id-dritt nazzjonali stess, eżentat mill-VAT, il-korrispettiv miġbur għal kull tranżazzjoni huwa suġġett għat-tassazzjoni. Il-valur taxxabbli

għaldaqstant huwa magħmul mill-ammonti mħallsa mill-klijent tal-hire-purchase u mix-xerrej fil-kuntest tal-bejgħ bl-irkant. Billi jsir hekk, il-valur taxxabbli jikkorrispondi, skont il-prinċipju mfakkar fil-punt ta' qabel dan, għall-korrispettiv realment miġbur minn GMAC.

39 Issa, f'dan ir-rigward għandu jitfakkar li l-ġurisprudenza stabbilita tal-Qorti tal-Ġustizzja li tgħid li l-Istat Membru li ma jkunx ħa, fit-termini stabbiliti, il-miżuri ta' implementazzjoni imposti minn direttiva, ma jistax jopponi lill-individwi n-nuqqas ta' twettiq minnu stess tal-obbligi li din tinvolvi (ara, b'mod partikolari, is-sentenza Rieser Internationale Transporte, C-157/02, EU:C:2004:76, punt 22 u l-ġurisprudenza ċċitata).

40 Għaldaqstant, il-fatt li, skont il-liġi nazzjonali, il-bejgħ bl-irkant tal-vettura ma kienx ittrattat bħala provvista ta' merkanzija jew provvista ta' servizzi ma jistax iwassal sabiex il-persuna taxxabbli tkun imċaħħda mid-dritt li tikseb tnaqqis tal-ammont taxxabbli fil-każ ta' nuqqas ta' ħlas totali jew parzjali tal-prezz, skont l-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 11Ċ(1) tas-Sitt Direttiva.

41 Barra minn hekk għandu jitfakkar li, skont il-prinċipju fundamentali inerenti għas-sistema komuni tal-VAT u li jirriżulta mill-Artikolu 2 tal-Ewwel Direttiva tal-Kunsill, tal-11 ta' April 1967, fuq l-armonizazzjoni tal-leġislazzjoni tal-Istati Membri dwar it-taxxi fuq il-bejgħ (ĠU Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kapitolu 9, Vol. 1, p. 3), u mill-Artikolu 2 tas-Sitt Direttiva, il-VAT tapplika għal kull tranżazzjoni ta' produzzjoni jew ta' distribuzzjoni, bi tnaqqis tat-taxxa fuq l-ispiża tad-diversi elementi li minnhom huwa kkostitwit il-prezz (ara, b'mod partikolari, is-sentenzi Midland Bank, C-98/98, EU:C:2000:300, punt 29, u Zita Modes, C-497/01, EU:C:2003:644, punt 37).

42 Għalhekk, fil-każ ta' nuqqas ta' ħlas totali jew parzjali, l-ammont tal-valur taxxabbli tal-kuntratt ta' hire-purchase ta' vettura għandu jiġi aġġustat skont il-korrispettiv realment riċevut mill-persuna taxxabbli fil-kuntest ta' dak l-istess kuntratt. Il-korrispettiv miġbur minn dik il-persuna taxxabbli, imħallas minn terz fil-kuntest ta' tranżazzjoni oħra, f'dan il-każ il-bejgħ bl-irkant tal-vettura rrestitwita mill-kerrej, jibqa' bla effett fuq il-konklużjoni li tgħid li l-imsemmija persuna taxxabbli tista' tinvoka l-effett dirett tal-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 11Ċ(1) tas-Sitt Direttiva fil-kuntest tal-kuntratt ta' hire-purchase.

43 Minn dak li ntqal hawn fuq jirriżulta li l-kwistjoni ta' jekk id-dritt nazzjonali applikabbli għat-tranżazzjoni ta' bejgħ bl-irkant huwiex konformi jew le mas-Sitt Direttiva ma hijiex rilevanti għall-finijiet li jiġi ddeterminat jekk persuna taxxabbli bħalma hija GMAC għandhiex dritt tinvoka drittijiet li hija tislet mill-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 11Ċ(1) tas-Sitt Direttiva.

44 Il-gvern tar-Renju Unit barra minn hekk isostni li jkun abbużiv jekk jiġi invokat l-effett dirett ta' dik id-dispożizzjoni b'mod selettiv, b'mod li tinħoloq sitwazzjoni fejn ir-riżultat mixtieq mil-leġiżlazzjoni inkwistjoni ma jintlaħaqx.

45 F'dan ir-rigward, għandu jiġi rrilevat li l-Qorti tal-Ġustizzja, fil-punti 74 u 75 tas-sentenza Halifax *et* (C-255/02, EU:C:2006:121) b'mod partikolari ddeċidiet li l-konstatazzjoni ta' prattika abbużiva fil-qasam tal-VAT teħtieġ, minn naħa, li t-tranżazzjonijiet inkwistjoni, minkejja l-applikazzjoni formali tal-kundizzjonijiet previsti mid-dispożizzjonijiet rilevanti tas-Sitt Direttiva u tal-leġiżlazzjoni nazzjonali li tittrasponiha, ikollhom bħala riżultat li jiksbu vantaġġ fiskali li l-għoti tiegħu jkun kuntrarju għall-għan imfittex minn dawn id-dispożizzjonijiet u, min-naħa l-oħra, li minn numru ta' elementi oġġettivi jirriżulta li l-għan essenzjali tat-tranżazzjonijiet inkwistjoni jkun sempliċement li jinkiseb dan il-vantaġġ fiskali.

46 Hija l-qorti tar-rinviju li għandha tivverifika, skont ir-regoli tal-provi tad-dritt nazzjonali, sakemm ma tiġix ippreġudikata l-effikaċja tad-dritt tal-Unjoni, jekk l-elementi kostituttivi ta' prattika abbużiva jinsabux miġbura flimkien fil-kawża prinċipali. Madankollu, il-Qorti tal-Ġustizzja, meta tkun qed

tiddeċiedi dwar rinviju għal deċiżjoni preliminari, tista', jekk meħtieġ, tippreżenta preċiżjonijiet bil-għan li tidderieġi lill-qorti nazzjonali fl-interpretazzjoni tagħha (ara, b'mod partikolari, is-sentenza Halifax *et*, EU:C:2006:121, punti 76 u 77 kif ukoll il-ġurisprudenza ċċitata).

47 Għandu jiġi rrilevat li jekk, hekk kif isostni l-gvern tar-Renju Unit, l-għan imfittex mis-Sitt Direttiva ma jistax jintlaħaq, dan huwa hekk minħabba "effett ta' qligħ mhux mistenni" li jirriżulta esklużivament mill-applikazzjoni tad-dritt nazzjonali. Fil-fatt, hekk kif jirriżulta mill-punt 38 tal-preżenti sentenza, il-ksib tal-vantaġġ fiskali inkwistjoni jirriżulta, essenzjalment, mill-assenza ta' intaxxar tal-bejgħ bl-irkant tal-vettura rkuprata mingħand il-kerrej li jirriżulta mir-Regola 4 tal-Cars Order.

48 Barra minn hekk, il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li l-għażla, għal negozjant, bejn tranżazzjonijiet eżentati u tranżazzjonijiet taxxabbli tista' tiġi bbażata fuq bosta elementi, u, b'mod partikolari, fuq kunsiderazzjonijiet ta' natura fiskali marbuta mas-sistema oġġettiva tal-VAT. Fil-fatt, meta l-persuna taxxabbli jkollha l-għażla bejn diversi tranżazzjonijiet, hija jkollha d-dritt tagħżel l-istruttura tal-attività tagħha b'mod li tkun tista' tillimita d-dejn fiskali tagħha (ara s-sentenza RBS Deutschland Holdings, C-277/09, EU:C:2010:810, punt 54 u l-ġurisprudenza ċċitata).

49 Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet ta' hawn fuq, ir-risposta għall-ewwel u t-tielet domandi għandha tkun li l-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 11Ċ(1) tas-Sitt Direttiva għandu jiġi interpretat fis-sens li, f'ċirkustanzi bħal dawk tal-kawża prinċipali, Stat Membru ma jistax jipprojbixxi lil persuna taxxabbli milli tinvoka l-effett dirett ta' din id-dispożizzjoni fir-rigward ta' tranżazzjoni, minħabba li din il-persuna taxxabbli tista' tinvoka dispożizzjonijiet tad-dritt nazzjonali fir-rigward ta' tranżazzjoni oħra li tirrigwarda l-istess oġġetti u minħabba li l-applikazzjoni kumulattiva ta' dawn id-dispożizzjonijiet twassal għal riżultat fiskali globali li la d-dritt nazzjonali, u lanqas is-Sitt Direttiva, applikati b'mod separat għal dawn it-tranżazzjonijiet, ma jipproduċu jew ma huma intiżi li jipproduċu.

Fuq it-tieni domanda

50 B'teħid inkunsiderazzjoni tar-risposta għall-ewwel u t-tielet domandi, ma hemmx lok li tingħata risposta għat-tieni domanda.

Fuq l-ispejjeż

51 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 tal-osservazzjonijiet lill-Qorti tal-Ġustizzja, barra dawk tal-imsemmija partijiet, ma jistgħux jitħallsu lura.

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

L-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 11Ċ(1) tas-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, għandu jiġi interpretat fis-sens li, f'ċirkustanzi bħal dawk tal-kawża prinċipali, Stat Membru ma jistax jipprojbixxi lil persuna taxxabbli milli tinvoka l-effett dirett ta' din id-dispożizzjoni fir-rigward ta' tranżazzjoni, minħabba li din il-persuna taxxabbli tista' tinvoka dispożizzjonijiet tad-dritt nazzjonali fir-rigward ta' tranżazzjoni oħra li tirrigwarda l-istess oġġetti u minħabba li l-applikazzjoni kumulattiva ta' dawn id-dispożizzjonijiet twassal għal riżultat fiskali globali li la d-dritt nazzjonali u lanqas is-Sitt Direttiva 77/388, applikati b'mod separat għal dawn it-tranżazzjonijiet, ma jipproduċu jew ma huma intiżi li jipproduċu.

Firem