SENTENZA TAL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (Is-Seba' Awla)

7 ta' Awwissu 2018*

"Rinviju għal deċiżjoni preliminari – Tassazzjoni – Sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud (VAT) – Direttiva 2006/112/KE – Artikolu 401 – Taxxi nazzjonali li għandhom in-natura ta' taxxi fuq id-dħul mill-bejgħ – Projbizzjoni – Kunċett ta' 'taxxa fuq id-dħul mill-bejgħ' – Taxxa lokali fuq il-bejgħ – Karatteristiċi essenzjali tal-VAT – Assenza"

Fil-Kawża C-475/17,

li għandha bħala suġġett talba għal deċiżjoni preliminari skont l-Artikolu 267 TFUE, imressqa mir-Riigikohus (il-Qorti Suprema, l-Estonja), permezz ta' deċiżjoni tal-1 ta' Awwissu 2017, li waslet fil-Qorti tal-Ġustizzja fit-8 ta' Awwissu 2017, fil-proċedura

Viking Motors As,

TKM Beauty Eesti OÜ,

TKM King AS,

Kaubamaja AS,

Selver AS

vs

Tallinna linn,

Maksu- ja Tolliamet.

IL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (Is-Seba' Awla),

komposta minn A. Rosas, President tal-Awla, C. Toader (Relatur) u E. Jarašiūnas, Imħallfin,

Avukat Ġenerali: E. Sharpston,

Reġistratur: A. Calot Escobar,

wara li rat il-proċedura bil-miktub,

wara li kkunsidrat l-osservazzjonijiet ippreżentati:

– għal Viking Motors AS, TKM Beauty Eesti OÜ, TKM King AS, Kaubamaja AS u Selver AS, minn E. Talur u L. Naaber-Kivisoo, vandeadvokaadid,

* Lingwa tal-kawża: l-Estonjan.

– għat-Tallinna linn, minn T. Pikamäe, vandeadvokaat,

– għall-Gvern Pollakk, minn B. Majczyna, bħala aġent,

– għall-Kummissjoni Ewropea, minn J. Jokubauskaitė u K. Toomus, bħala aġenti,

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

tagħti l-preżenti

Sentenza

1 It-talba għal deċiżjoni preliminari tirrigwarda l-interpretazzjoni tal-Artikolu 401 tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE tat-28 ta' Novembru 2006 dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud (ĠU 2006, L 347, p. 1, Rettifika fil-ĠU 2006, L 347, p. 60, iktar 'il quddiem id-"Direttiva dwar il-VAT").

2 Din it-talba tressqet fil-kuntest ta' tilwima bejn Viking Motors AS, TKM Beauty Eesti OÜ, TKM King AS, Kaubamaja AS u Selver AS, minn naħa, u t-Tallinna linn (il-Belt ta' Tallinn, l-Estonja) u l-Maksu- ja Tolliamet (l-Amministrazzjoni Fiskali u Doganali, l-Estonja) (iktar 'il quddiem l-"amministrazzjoni fiskali") dwar ir-rimbors tat-taxxa fuq il-bejgħ mħallsa mill-imsemmija kumpanniji.

Il-kuntest ġuridiku

Id-dritt tal-Unjoni

Is-Sitt Direttiva

3 L-Artikolu 33(1) 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 Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kapitolu 9, Vol. 1, p. 23), kif emendata mid-Direttiva tal-Kunsill 91/680/KEE, tas-16 ta' Diċembru 1991 (ĠU Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kapitolu 9, Vol. 1, p. 160) (iktar 'il quddiem is-"Sitt Direttiva"), jipprevedi:

"Mingħajr preġudizzju għal dispożizzjonijiet oħrajn tal-Komunità, b'mod partikolari dawk stabbiliti fid-dispożizzjonijiet fis-seħħ li għandhom x'jaqsmu ma' l-arranġementi ġenerali għaż-żamma, ċaqliq u ssorveljar ta' prodotti suġġetti għal dazju, din id-Direttiva ma żżommx Stat Membru milli jħalli jew idaħħal taxxi fuq kuntratti ta' assigurazzjoni, taxxi fuq imħatri u logħob, dazji ta' sisa, bolol u iktar ġenerali, kull taxxa, dazju jew spejjeż li ma jistgħux ikunu kkaratterizzati bħala taxxi fuq turnover sakemm dawk it-taxxi, dazji jew spejjeż, f'negozju bejn Stati Membri ma jdaħħlux formalitajiet li għandhom x'jaqsmu mal-qsim ta' fruntieri."

Id-Direttiva tal-VAT

4 Il-premessi 4 u 7 tad-Direttiva tal-VAT jistabbilixxu:

"(4) L-ilħuq ta' l-għan li jiġi stabbilit suq intern jassumi l-applikazzjoni fl-Istati Membri ta' leġislazzjoni dwar it-taxxi fuq il-bejgħ li ma tħarbatx il-kondizzjonijiet tal-kompetizzjoni jew ma xxekkilx iċ-ċaqliq ħieles tal-merkanzija u s-servizzi. Għalhekk hu meħtieġ li tintlaħaq din

l-armonizazzjoni tal-leġislazzjoni dwar it-taxxi fuq il-bejgħ permezz ta' sistema ta' [VAT], li għandha telimina, sa fejn hu possibli, fatturi li jistgħu jtelfu l-kondizzjonijet ta' kompetizzjoni, kemm fuq livell nazzjonali kif ukoll fuq livell tal-Komunità.

[…]

(7) Is-sistema komuni ta' VAT għandha twassal, anki jekk ir-rati u l-eżenzjonijiet ma jkunux armonizzati b'mod sħiħ, għal newtralità fil-kompetizzjoni, b'mod li fit-territorju ta' kull pajjiż merkanzija u servizzi simili jġorru l-istess piż ta' taxxa, hu x'inhu t-tul tal-produzzjoni u l-katina tad-distribuzzjoni."

5 L-Artikolu 401 tad-Direttiva tal-VAT jipprevedi:

"Mingħajr preġudizzju għal disposizzjonijiet oħra tad-dritt Komunitarju, din id-Direttiva ma żżommx Stat Membru milli jħalli jew idaħħal taxxi fuq kuntratti ta' assigurazzjoni, taxxi fuq imħatri u logħob ta' l-azzard, dazji tas-sisa, taxxi tal-boll jew b'mod aktar ġenerali, kwalunkwe taxxi, dazji jew piżijiet li ma jistgħux ikunu kkaratterizzati bħala taxxi fuq [id-dħul mill-]il-bejgħ, sakemm il-ġbir ta' dawk it-taxxi, dazji jew piżijiet ma joħloqx, f'negozju bejn l-Istati Membri, għal formalitajiet li għandhom x'jaqsmu mal-qsim ta' fruntieri."

Id-dritt Estonjan

6 Fil-verżjoni applikabbli tagħha għat-tilwima fil-kawża prinċipali, il-kohalike maksude seadus (il-Liġi dwar it-Taxxi Lokali) kienet tippermetti lill-kollettivitajiet lokali li jistabbilixxu taxxa fuq il-bejgħ bħala taxxa lokali.

7 L-Artikolu 8 ta' din il-liġi jipprevedi:

"(1) It-taxxa fuq il-bejgħ titħallas mill-imprendituri individwali u l-persuni ġuridiċi li għandhom awtorizzazzjoni li jwettqu n-negozju jew li jipprovdu s-servizzi fit-territorju tal-komun jew tal-belt. It-taxxa fuq il-bejgħ hija, abbażi tal-istabbiliment, imħallsa mill-kummerċjanti fis-sens tal-kaubandustegevuse seadus [(il-Liġi dwar l-Attività Kummerċjali)], li huma rreġistrati fir-reġistru tal-attivitajiet ekonomiċi u li jeżerċitaw l-attività tagħhom fis-settur tal-kummerċ bl-imnut, tar-ristoranti jew tas-servizzi.

(2) It-taxxa fuq il-bejgħ tinġabar fuq il-valur, fuq il-prezz tal-bejgħ, tal-oġġetti jew tas-servizzi mibjugħa mill-persuni taxxabbli fit-territorju tal-komun jew tal-belt. Il-prezz tal-bejgħ tal-oġġetti u tas-servizzi fis-sens ta' din il-liġi għandu jinftiehem bħala l-valur taxxabbli tad-dħul mill-bejgħ taxxabbli, previst mill-käibemaksuseadus [(il-Liġi dwar it-Taxxa fuq id-Dħul mill-Bejgħ)], minbarra t-taxxa fuq il-bejgħ.

(3) Ir-rata tat-taxxa fuq il-bejgħ hija stabbilita mill-kunsill tal-komun jew tal-muniċipju, iżda ma għandhiex taqbeż il-1 % tal-valur, fil-prezz tal-bejgħ, tal-oġġetti u tas-servizzi msemmija fil-paragrafu 2.

(4) Il-perijodu ta' tassazzjoni għat-taxxa tal-bejgħ huwa t-tliet xhur.

(5) Il-persuna taxxabbli hija obbligata:

1) li tikkalkula t-taxxa fuq il-bejgħ, imposta fuq il-valur ta' oġġetti u servizzi li hija biegħet fit-territorju tal-komun jew il-belt skont ir-rata prevista mir-regolament fiskali tal-kunsill tal-komun jew tal-muniċipju;

2) li tissottometti, għal kull tliet xhur, lill-amministrazzjoni fiskali indikata fir-regolament tal-kunsill komunali jew muniċipali mhux iktar tard mill-għoxrin jum tax-xahar wara t-tliet xhur, id-dikjarazzjoni tal-valur tal-bejgħ stabbilita mill-Ministru tal-Finanzi fir-rigward tat-taxxa fuq il-bejgħ;

3) li tħallas it-taxxa tal-bejgħ sad-data prevista għall-introduzzjoni tad-dikjarazzjoni fil-baġit tal-awtorità lokali.

(6) L-amministrazzjoni tal-komun jew tal-muniċipju għandha d-dritt li tagħti l-benefiċċji u l-eżenzjonijiet fil-qasam tat-taxxa fuq il-bejgħ skont il-kundizzjonijiet u l-proċedura previsti mill-kunsill tal-komun jew tal-muniċipju."

8 Permezz tar-Regolament Nru 45, tas-17 ta' Diċembru 2009, dwar it-Taxxa fuq il-Bejgħ ta' Tallinn (iktar 'il quddiem ir-"Regolament Nru 45"), it-Tallinna Linnavolikogu (il-Kunsill tal-Muniċipju ta' Tallinn, l-Estonja) adotta taxxa fuq il-bejgħ, fis-sens tal-Artikolu 8 tal-Liġi dwar it-Taxxi Lokali. Din it-taxxa daħlet fis-seħħ fl-1 ta' Jannar 2010 u ġiet applikata sal-1 ta' Jannar 2012.

9 Skont l-Artikolu 1(2) tar-Regolament Nru 45, din it-taxxa ġiet imposta fuq l-oġġetti u s-servizzi pprovduti lil kwalunkwe persuna fiżika ġewwa jew t-territorju tal-belt ta' Tallinn jew derivanti minnha, fis-setturi tal-kummerċ bl-imnut, tar-ristoranti jew tas-servizzi.

10 L-Artikolu 2 ta' dan ir-regolament, intitolat "Il-persuna taxxabbli", kien jistipula:

"Il-kummerċjanti fis-sens tal-kaubandustegevuse seadus [(il-Liġi dwar l-Attività Kummerċjali)] li jissodisfaw kull waħda mill-kundizzjonijiet li ġejjin huma persuni taxxabbli:

1) il-kummerċjant huwa rreġistrat fir-reġistru tal-attivitajiet ekonomiċi;

2) il-post tal-istabbiliment tal-kummerċjant jinsab fit-territorju tal-belt ta' Tallinn skont id-data tar-reġistru tal-attivitajiet ekonomiċi;

3) il-kummerċjant jeżerċita l-attività tiegħu fis-settur tal-kummerċ bl-imnut, tar-ristoranti jew tas-servizzi."

11 Skont l-Artikolu 4 tal-imsemmi regolament, intitolat "Rata tat-Taxxa", ir-rata tat-taxxa fuq il-bejgħ kienet ta' 1 % tal-valur taxxabbli tal-oġġetti u tas-servizzi msemmija fl-Artikolu 1(2) ta' dan ir-regolament.

12 L-Artikolu 4^1 tal-istess regolament, intitolat "Ħin li fih jinħoloq l-obbligu li titħallas it-taxxa", kien jiddikjara:

"1) L-obbligu li titħallas it-taxxa jinħoloq fil-jum li fih, għall-ewwel darba, iseħħ wieħed mill-atti li ġejjin:

1) il-kunsinna jew il-provvista ta' merkanzija jew provvista ta' servizz lil xerrej;

2) irċevuta tal-pagament kollu jew parti minnu għal oġġett jew servizz.

(2) Fil-każ tal-provvista ta' servizzi fil-kuntest ta' relazzjoni kuntrattwali permanenti, l-obbligu li titħallas it-taxxa jinħoloq matul il-perijodu tat-taxxa li fih hija redatta l-fattura jew pagament miftiehem għall-provvista ta' servizzi, skont it-tranżazzjoni fl-ewwel lok.

(3) Il-kuntratturi individwali li jużaw sistema ta' kontijiet ta' flus kontanti jistgħu, sabiex jinħoloq l-obbligu li jħallsu t-taxxa, jibbażaw fuq li jirċievu l-ħlas għall-oġġett jew is-servizz."

13 L-Artikolu $4^2(1)$ tar-Regolament Nru 45 kien jipprevedi:

"Il-valur taxxabbli ta' oġġett jew servizz għat-taxxa fuq il-bejgħ huwa l-prezz tal-bejgħ tal-oġġett jew servizz jew kull kunsiderazzjoni oħra (eskluża l-VAT), skont l-Artikolu 12(1) tal-Liġi dwar it-Taxxa fuq il-Valur Miżjud, li l-bejjiegħ tal-oġġett jew il-fornitur tas-servizz jirċievi jew irċieva mingħand ix-xerrej tal-oġġett, minn min jirċievi s-servizz jew minn terz għall-oġġett jew is-servizz."

It-tilwima fil-kawża prinċipali u d-domanda preliminari

14 Ir-rikorrenti fil-kawża prinċipali, peress li qiesu li ħallsu b'mod indebitu t-taxxa fuq il-bejgħ istitwita mir-Regolament Nru 45, bagħtu lit-Tallinna Ettevõtlusamet (l-Aġenzija ta' Tallinn għall-Impriża, l-Estonja) dikjarazzjonijiet ta' rettifika dwar l-aħħar tlett trimestri tal-2010 u l-erba' trimestri tal-2011, kif ukoll talbiet għal rimbors ta' ammonti diġà mħallsa għal din it-taxxa.

15 Bħala tweġiba, l-Aġenzija ta' Tallinn għall-Impriża qieset li r-rikorrenti fil-kawża prinċipali għandhom ikunu suġġetti għall-imsemmija taxxa fuq il-bejgħ u stabbilixxiet, permezz ta' avviżi tat-taxxa, l-ammont ta' din it-taxxa pagabbli minn kull wieħed minnhom, filwaqt li laqgħet biss parzjalment it-talbiet tagħhom għal rimbors.

16 Ir-rikorrenti fil-kawża prinċipali għaldaqstant ressqu ilment quddiem l-amministrazzjoni fiskali, li madankollu kkonfermat fis-sustanza li huma kienu persuni responsabbli għall-ħlas tat-taxxa fuq il-bejgħ.

17 Peress li qiesu, b'mod partikolari, li t-taxxa fuq il-bejgħ kienet kontra l-Artikolu 401 tad-Direttiva tal-VAT, Viking Motors, TKM Beauty Eesti u TKM King, minn naħa, u Kaubamaja u Selver, min-naħa l-oħra, ippreżentaw rikorsi quddiem it-Tallinna Halduskohus (il-Qorti Amministrattiva ta' Tallinn, l-Estonja), għal essenzjalment l-annullament tal-avviżi tat-taxxa u d-deċiżjonijiet tal-amministrazzjoni fiskali li tikkonċernahom, kif ukoll il-kundanna ta' dawn tal-aħħar għar-rimbors tat-taxxa fuq il-bejgħ u l-ħlas ta' interessi.

18 Permezz ta' sentenza tal-31 ta' Marzu 2015, il-Tallinna Halduskohus (il-Qorti Amministrattiva ta' Tallinn) ċaħdet ir-rikors ta' Viking Motors, ta' TKM Beauty Eesti u ta' TKM King. Rigward ir-rikorsi ta' Kaubamaja u ta' Selver, din il-qorti, b'sentenza tal-24 ta' Lulju 2015, laqgħethom, iżda biss sa fejn it-taxxa fuq il-bejgħ kienet applikata għall-bejgħ tal-prodotti suġġetti għas-sisa.

19 Ir-rikorrenti fil-kawża prinċipali appellaw minn dawn is-sentenzi quddiem il-Tallinna Ringkonnakohus (il-Qorti tal-Appell ta' Tallinn, l-Estonja).

20 Permezz ta' sentenzi tad-9 ta' Mejju 2016 u tat-30 ta' Ġunju 2016, dik il-qorti ċaħdet l-appelli, billi adottat ir-raġunijiet tal-qorti tal-ewwel istanza u enfasizzat ukoll, barra minn hekk, li l-ġurisprudenza tal-Qorti ma fiha ebda nuqqas ta' ċarezza dwar il-fatt li taxxa applikabbli fi Stat Membru tmur kontra l-Artikolu 401 tad-Direttiva tal-VAT biss jekk tikkorrispondi għal kull waħda mill-karatteristiċi essenzjali tal-VAT identifikati mill-Qorti tal-Ġustizzja.

21 Ir-rikorrenti fil-kawża prinċipali ppreżentaw appelli fil-kassazzjoni quddiem il-qorti tar-rinviju, li, b'digriet tal-10 ta' Mejju 2017, għaqdet iż-żewġ kawżi.

22 Ir-Riigikohus (il-Qorti Suprema, l-Estonja) tqis li, anki jekk, minn perspettiva formali, it-taxxa fuq il-bejgħ inkwistjoni fil-kawża prinċipali ma għandhiex it-tielet u r-raba' karatteristika ta' VAT fis-sens tal-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja, ma tiġix imposta f'kull stadju tal-proċess ta' produzzjoni u ta' distribuzzjoni u ma tagħtix dritt għal tnaqqis mitt-taxxa mħallsa fi stadju preċedenti, l-applikazzjoni ta'

din it-taxxa fuq il-bejgħ essenzjalment wettqet l-istess għan bħal dak li kien jinkiseb bis-saħħa tat-tielet u r-raba' karatteristika. B'hekk, l-oneru fiskali tal-imsemmija taxxa fuq il-bejgħ kien jinsab b'mod definittiv fuq il-konsumatur.

23 L-applikazzjoni tat-taxxa fuq il-bejgħ setgħet, skont il-qorti tar-rinviju, tippreġudika wkoll il-funzjonament tas-sistema komuni ta' VAT, li tirriżulta sabiex, fil-livell nazzjonali, oġġetti u servizzi simili jsostnu oneru fiskali differenti. Din il-qorti, filwaqt li rreferiet għas-sentenza tal-5 ta' Marzu 2015, Statoil Fuel & Retail (C‑553/13, EU:C:2015:149), fejn il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li t-taxxa fuq il-bejgħ inkwistjoni fil-kawża prinċipali kienet kuntrarja għad-Direttiva 2008/118/KE tas-16 ta' Diċembru 2008 dwar l-arranġamenti ġenerali għad-dazju tas-sisa u li jħassar id-Direttiva 92/12/KEE (ĠU 2009, L 9, p. 12), sa fejn saret fuq il-bejgħ bl-imnut ta' karburanti likwidi suġġetti għas-sisa, tfakkar li permezz ta' din is-sentenza, il-qrati Estonjani, rigward it-tassazzjoni ta' oġġetti suġġetti għas-sisa, laqgħu ir-rikorsi ippreżentati mill-persuni taxxabbli fit-tilwim dwar it-taxxa fuq il-bejgħ.

24 F'dawn iċ-ċirkustanzi, ir-Riigikohus (il-Qorti Suprema) iddeċidiet li tissospendi l-proċeduri quddiemha u li tagħmel id-domanda preliminari segwenti lill-Qorti tal-Ġustizzja:

"L-Artikolu 401 tad-Direttiva [VAT] għandu jiġi interpretat fis-sens li jipprekludi taxxa nazzjonali li tapplika b'mod ġenerali u li l-ammont tagħha jiġi ddeterminat proporzjonalment għall-prezz, iżda li, b'mod konformi mad-dispożizzjonijiet rilevanti, issir dovuta biss fil-fażi ta' bejgħ ta' oġġett jew ta' servizz lil konsumatur, b'tali mod li l-piż fiskali jaqa' fl-aħħar mill-aħħar fuq il-konsumatur, u li tostakola s-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud u toħloq distorsjoni tal-kompetizzjoni?"

Fuq id-domanda preliminari

25 Permezz tad-domanda tagħha, il-qorti tar-rinviju tistaqsi, essenzjalment, jekk l-Artikolu 401 tad-Direttiva tal-VAT għandux jiġi interpretat fis-sens li jipprekludi ż-żamma jew l-introduzzjoni ta' taxxa lokali fuq il-bejgħ, bħal dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali.

26 F'dan ir-rigward, għandu jitfakkar li, skont l-Artikolu 401 tad-Direttiva tal-VAT, id-dispożizzjonijiet tagħha ma jostakolawx lil Stat Membru milli jħalli jew idaħħal taxxi fuq kuntratti ta' assigurazzjoni, taxxi fuq imħatri u logħob tal-azzard, dazji tas-sisa, taxxi tal-boll u mod iktar ġenerali, kwalunkwe taxxi, dazji jew piżijiet li ma jistgħux ikunu kkaratterizzati bħala taxxi fuq id-dħul mill-bejgħ, sakemm il-ġbir ta' dawk it-taxxi, dazji jew piżijiet ma joħloqx, fin-negozju bejn l-Istati Membri, formalitajiet li għandhom x'jaqsmu mal-qsim ta' fruntiera.

27 Interpretazzjoni litterali ta' din id-dispożizzjoni tagħmilha possibbli li jiġi konkluż, minħabba l-kundizzjoni negattiva li tinsab fl-espressjoni "li ma jistgħux ikunu kkaratterizzati bħala taxxi fuq [id-dħul mill-]il-bejgħ", li ż-żamma jew l-introduzzjoni minn Stat Membru ta' taxxi, dazji u piżijiet huma permessi biss bil-kundizzjoni li ma humiex komparabbli ma' taxxa fuq id-dħul mill-bejgħ.

28 Għalkemm il-kunċett ta' "taxxa fuq id-dħul mill-bejgħ" ma' huwiex iddefinit la fl-Artikolu 401 tad-Direttiva tal-VAT u lanqas f'xi dispożizzjoni oħra tagħha, għandu jiġi rrilevat li dan l-artikolu, li l-interpretazzjoni tiegħu hija mitluba mill-qorti tar-rinviju, huwa sostanzjalment identiku għall-Artikolu 33 tas-Sitt Direttiva.

29 Issa, il-Qorti tal-Ġustizzja, b'mod partikolari fis-sentenza tat-3 ta' Ottubru 2006, Banca Popolare di Cremona (C‑475/03, EU:C:2006:629) interpretat l-Artikolu 33 tas-Sitt Direttiva, b'mod partikolari l-kunċett ta' "taxxa fuq turnover" li jinsab fih, wara li qiegħdet din id-dispożizzjoni fil-kuntest leġiżlattiv tagħha u fakkret l-għanijiet imfittxija bl-introduzzjoni ta' sistema komuni ta' VAT.

30 B'hekk il-Qorti tal-Ġustizzja enfasizzat li mill-premessi tal-Ewwel Direttiva tal-Kunsill 67/227/CEE tal-11 ta' April 1967 fuq l-armonizzazzjoni tal-leġiżlazzjoni ta' l-Istati Membri dwar it-taxxi fuq il-bejgħ (ĠU Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kapitolu 9, Vol. 1, p. 3), jirriżulta li l-armonizzazzjoni tal-liġijiet dwar it-taxxa fuq id-dħul mill-bejgħ għandha tippermetti li jiġi stabbilit suq komuni li fih ikun hemm kompetizzjoni b'saħħitha u li l-karatteristiċi tiegħu jkunu analogi għal dawk ta' suq domestiku billi jiġu eliminati d-differenzi fit-taxxa li jistgħu jħarbtu l-kompetizzjoni u jfixklu n-negozju (sentenzi tat-3 ta' Ottubru 2006, Banca popolare di Cremona, C-475/03, EU:C:2006:629, punt 19).

31 Is-sistema komuni tal-VAT ġiet stabbilita permezz tat-Tieni Direttiva tal-Kunsill 67/228/KEE, tal-11 ta' April 1967, dwar l-armonizzazzjoni tal-leġiżlazzjonijiet tal-Istati Membri dwar it-taxxa fuq id-dħul mill-bejgħ – Struttura u metodi ta' applikazzjoni tas-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud (ĠU 1967, 71, p. 1303) u permezz tas-Sitt Direttiva (sentenzi tat-3 ta' Ottubru 2006, Banca popolare di Cremona, C-475/03, EU:C:2006:629, punt 20).

32 Skont l-Artikolu 2 tal-Ewwel Direttiva 67/227, il-prinċipju tas-sistema komuni ta' VAT jinvolvi l-applikazzjoni, fir-rigward ta' oġġetti u ta' servizzi sa l-istadju tal-bejgħ bl-imnut, ta' taxxa ġenerali fuq il-konsum li għandha tkun eżattament proporzjonali għall-prezz tal-oġġetti u tas-servizzi, irrispettivament min-numru ta' tranżazzjonijiet li jkunu saru waqt il-proċess ta' produzzjoni u ta' distribuzzjoni qabel l-istadju li fih titħallas it-taxxa (sentenza tat-3 ta' Ottubru 2006, Banca popolare di Cremona, C-475/03, EU:C:2006:629, punt 21).

33 Madankollu, f'kull tranżazzjoni, il-VAT hija imposta biss wara li jitnaqqas l-ammont tal-VAT impost direttament fuq l-ispiża tad-diversi elementi kostituttivi tal-prezz tal-oġġetti u tas-servizzi. Il-mekkaniżmu ta' tnaqqis kien irregolat mill-Artikolu 17(2) tas-Sitt Direttiva b'tali mod li l-persuna suġġetta għat-taxxa hija awtorizzata tnaqqas mill-VAT li hija għandha tħallas l-ammonti ta' VAT li jkunu diġà tħallsu qabel fir-rigward tal-oġġetti jew servizzi b'tali mod li t-taxxa tolqot biss, f'kull stadju, il-valur miżjud u titħallas, b'mod definittiv, mill-konsumatur finali (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat-3 ta' Ottubru 2006, Banca popolare di Cremona, C-475/03, EU:C:2006:629, punt 22).

34 Sabiex tilħaq l-għan ta' ugwaljanza fil-kundizzjonijiet ta' taxxa fuq l-istess tranżazzjoni, irrispettivament mill-Istat Membru li fih tkun twettqet din it-tranżazzjoni, is-sistema komuni ta' VAT kellha tieħu post, skont il-premessi tat-Tieni Direttiva 67/228, it-taxxi fuq id-dħul mill-bejgħ fis-seħħ fid-diversi Stati Membri (sentenza tat-3 ta' Ottubru 2006, Banca popolare di Cremona, C-475/03, EU:C:2006:629, punt 23).

35 Bl-istess loġika, is-Sitt Direttiva, fl-Artikolu 33 tagħha, tippermetti ż-żamma fis-seħħ jew l-introduzzjoni, minn Stat Membru, ta' taxxi, dazji u obbligi fir-rigward tal-kunsinna ta' oġġetti, tal-provvisti ta' servizzi jew tal-importazzjonijiet fil-każ biss li dawn it-taxxi, dazji u piżijiet ma jkollhomx in-natura ta' taxxi fuq id-dħul mill-bejgħ (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat-3 ta' Ottubru 2006, Banca popolare di Cremona, C-475/03, EU:C:2006:629, punt 24).

36 Sabiex jiġi evalwat jekk taxxa, dazju jew piż għandhomx in-natura ta' taxxa fuq id-dħul mill-bejgħ, fis-sens tal-Artikolu 401 tad-Direttiva dwar il-VAT, għandu jiġi mistħarreġ, b'mod partikolari, jekk l-effett tagħhom huwiex tali li jikkompromettu l-funzjonament tas-sistema komuni ta' VAT billi jagħmlu iktar diffiċli l-moviment ta' oġġetti u ta' servizzi, u billi jolqtu t-tranżazzjonijiet kummerċjali b'mod komparabbli għall-mod li jikkaratterizza l-VAT (ara, b'analoġija, is-sentenza tal-11 ta' Ottubru 2007, KÖGÁZ *et*, C-283/06 u C-312/06, EU:C:2007:598, punt 34 u l-ġurisprudenza ċċitata).

37 F'dan ir-rigward il-Qorti tal-Ġustizzja ppreċiżat li, f'kull każ, għandhom jitqiesu bħala li jolqtu l-moviment ta' oġġetti u ta' servizzi b'mod komparabbli għall-VAT dawk it-taxxi, id-dazji u l-piżijiet li jkollhom il-karatteristiċi essenzjali tal-VAT anki jekk ma jkunux kompletament identiċi għal din tal-aħħar (sentenza tat-3 ta' Ottubru 2006, Banca popolare di Cremona, C-475/03, EU:C:2006:629, punt 26 u l-ġurisprudenza ċċitata).

38 Mill-banda l-oħra, ġie deċiż li l-Artikolu 33 tas-Sitt Direttiva ma jipprekludix li tinżamm fis-seħħ jew li tiġi introdotta taxxa li ma jkollhiex waħda mill-karatteristiċi essenzjali tal-VAT (sentenza tat-3 ta' Ottubru 2006, Banca popolare di Cremona, C-475/03, EU:C:2006:629, punt 27 u l-ġurisprudenza ċċitata). Dan jgħodd ukoll għall-Artikolu 401 tad-Direttiva dwar il-VAT.

39 Mill-ġurisprudenza jirriżulta li dawn il-karatteristiċi huma erbgħa, jiġifieri l-applikazzjoni ġenerali tal-VAT għat-tranżazzjonijiet li jkollhom oġġetti jew servizzi bħala s-suġġett tagħhom; id-determinazzjoni tal-ammont tagħha proporzjonalment għall-prezz mitlub mill-persuna suġġetta għat-taxxa bħala ħlas għall-oġġetti jew għas-servizzi pprovduti minnha; l-impożizzjoni ta' din it-taxxa f'kull stadju tal-proċess ta' produzzjoni u ta' distribuzzjoni, inkluż l-istadju tal-bejgħ bl-imnut, irrispettivament min-numru ta' tranżazzjonijiet li jkunu seħħew qabel, u t-tnaqqis mill-VAT dovuta mill-persuna suġġetta għat-taxxa fuq l-ammonti mħallsa fl-istadji preċedenti tal-proċess ta' produzzjoni u distribuzzjoni b'tali mod li din it-taxxa, fi stadju partikolari, tapplika biss għall-valur miżjud f'dak l-istadju u b'tali mod li l-oneru finali ta' din it-taxxa jaqa' b'mod definittiv fuq il-konsumatur (sentenza tat-3 ta' Ottubru 2006, Banca popolare di Cremona, C-475/03, EU:C:2006:629, punt 28).

40 Għaldaqstant, għandu jiġi eżaminat jekk taxxa, bħat-taxa fuq id-dħul mill-bejgħ inkwistjoni fil-kawża prinċipali, għandhiex tali karatteristiċi, filwaqt li jiġi speċifikat li għalkemm, fis-sentenza tal-5 ta' Marzu 2015, Statoil Fuel & Retail (C-553/13, EU:C:2015:149), il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li din kienet tmur kontra d-dritt tal-Unjoni, il-kwistjoni fil-kawża prinċipali tirrigwarda l-kompatibbiltà tal-imsemmija taxxa fir-rigward mhux tas-sistema ġenerali tas-sisa iżda tas-sistema komuni ta' VAT.

41 Sabiex jiġu evitati riżultati li ma jaqblux mal-għan tas-sistema komuni ta' VAT, kif imfakkar fil-punti 31 sa 37 ta' din is-sentenza, kull paragun tal-karatteristiċi ta' taxxa, bħat-taxxa fuq il-bejgħ inkwistjoni fil-kawża prinċipali, ma' dawk tal-VAT għandu jsir fid-dawl ta' dan il-għan. F'dan il-kuntest, għandha tingħata attenzjoni partikolari għar-rekwiżit li n-newtralità tas-sistema komuni ta' VAT tiġi ggarantita f'kull mument (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat-3 ta' Ottubru 2006, Banca popolare di Cremona, C-475/03, EU:C:2006:629, punt 29).

42 F'dan il-każ, fir-rigward tat-tielet u r-raba' kundizzjoni essenzjali tal-VAT, jiġifieri l-ġbir tat-taxxa f'kull stadju tal-proċess ta' produzzjoni u ta' distribuzzjoni kif ukoll l-eżistenza ta' dritt għat-tnaqqis tat-taxxa imħallsa fl-istadju preċedenti ta' dan il-proċess, għandu jiġi ddikjarat li, kif tirrikonoxxi l-qorti tar-rinviju stess, it-taxxa inkwistjoni fil-kawża prinċipali ma tissodisfax dawn il-kundizzjonijiet.

43 Issa, dik iċ-ċirkustanza hija suffiċjenti sabiex jiġi konkluż li t-taxxa tal-bejgħ inkwistjoni fil-kawża prinċipali, peress li ma tosservax il-karatteristiċi essenzjali kollha tal-VAT, ma taqax, għaldaqstant, fil-projbizzjoni prevista fl-Artikolu 401 tad-Direttiva tal-VAT (ara, b'analoġija, id-digriet tat-12 ta' Ottubru 2017, Palazz Kaiserkron, C-549/16, mhux ippubblikat, EU:C:2017:761, punt 21).

44 Madankollu, il-qorti nazzjonali tosserva li l-applikazzjoni ta' din it-taxxa tissodisfa essenzjalment l-istess għan bħal dak li jikkorrispondi għat-tielet u r-raba' karatteristiċi essenzjali tal-VAT, peress li l-oneru finali tal-imsemmija taxxa fl-aħħar mill-aħħar jaqa' fuq il-konsumatur.

45 F'dan ir-rigward, għandu jiġi enfasizzat li, kif jirriżulta mill-proċess disponibbli għall-Qorti tal-Ġustizzja, it-testi li jirregolaw it-taxxa fuq il-bejgħ inkwistjoni fil-kawża prinċipali ma kinux jimponu fuq il-persuni taxxabbli l-obbligu li jżidu l-ammont ta' din it-taxxa fuq il-prezz tal-bejgħ lanqas li jindikaw separatament fuq il-fattura mogħtija lix-xerrej l-ammont tat-taxxa li għandha titħallas. B'hekk, it-trasferiment tal-imsemmija taxxa fuq il-konsumatur finali kien jikkostitwixxi possibbiltà u mhux obbligu għall-bejjiegħa bl-imnut, li, fi kwalunkwe ħin, jistgħu jagħżlu li jħallsu huma stess l-istess taxxa, mingħajr ma jgħollu l-prezzijiet tal-prodotti u s-servizzi pprovduti.

46 Għaldaqstant, ma hemm l-ebda ċertezza li l-oneru tat-taxxa fuq il-bejgħ inkwistjoni fil-kawża prinċipali kien, fl-aħħar mill-aħħar, għadda fuq il-konsumatur finali b'mod karatteristiku ta' taxxa fuq il-konsum bħall-VAT.

47 Il-Qorti tal-Ġustizzja diġà ddeċidiet li taxxa li tolqot l-attivitajiet produttivi b'mod li ma jkunx ċert li hija titħallas, b'mod definittiv, mill-konsumatur finali, bħalma jkun il-każ fir-rigward ta' taxxa fuq il-konsum bħalma hija l-VAT, aktarx toħroġ mill-kamp ta' applikazzjoni tal-Artikolu 401 tad-Direttiva tal-VAT (sentenza tal-11 ta' Ottubru 2007, KÖGÁZ *et*, C-283/06 u C-312/06, EU:C:2007:598, punt 50).

48 Filwaqt li, minkejja li, permezz tal-mekkaniżmu tat-tnaqqis tal-VAT, din tal-aħħar tolqot biss lill-konsumatur finali u hija perfettament newtrali fir-rigward ta' persuni taxxabbli li huma involuti fil-proċess ta' produzzjoni u ta' distribuzzjoni qabel l-istadju ta' tassazzjoni finali, ikun x'ikun in-numru ta' tranżazzjonijiet li saru, l-istess ma japplikax għal taxxa bħat-taxxa fuq il-bejgħ (ara, b'analoġija, is-sentenza tal-11 ta' Ottubru 2007, KÖGÁZ *et*, C-283/06 u C-312/06, EU:C:2007:598, punt 51 kif ukoll il-ġurisprudenza ċċitata).

49 Il-qorti tar-rinviju tqis ukoll li l-applikazzjoni tat-taxxa inkwistjoni fil-kawża prinċipali, flimkien mas-sistema tal-VAT applikabbli, tista' tippreġudika l-funzjonament tas-sistema komuni tal-VAT u tan-newtralità kompetittiva li l-osservanza neċessarja tagħha hija mfakkra fil-premessi 4 u 7 tad-Direttiva tal-VAT.

50 Issa, fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet esposti fil-punti 34 sa 38 ta' din is-sentenza, peress li ma taffettwax it-tranżazzjonijiet kummerċjali b'mod komparabbli għal dak li jikkaratterizza l-VAT, taxxa bħat-taxxa fuq il-bejgħ inkwistjoni fil-kawża prinċipali ma tistax tippreġudika l-funzjonament tas-sistema komuni tal-VAT.

51 Barra minn hekk, fid-dawl tal-fatt li l-applikazzjoni tal-prezz tal-bejgħ tat-taxxa inkwistjoni fil-kawża prinċipali tiddependi fuq il-bejjiegħa, li jistgħu jiddeċiedu jekk jittrasferixxux jew le l-oneru tat-taxxa fuq ix-xerrej, għandu jiġi rrilevat li huwa biss l-aġir tal-bejjiegħ li jista' jiddetermina t-trattament fiskali differenti tagħha imqabbel ma' kompetitur, kif ukoll id-differenzi eventwali fil-prezz li jkunu sostnuti minn uħud mill-konsumaturi mqabbla ma' oħrajn. Konsegwentement, in-newtralità tas-sistema komuni ta' VAT, kif imfakkra fil-punt 41 ta' din is-sentenza, ma tistax tiġi pperikolata.

52 Mill-kunsiderazzjonijiet preċedenti kollha, jidher li taxxa, bħat-taxxa fuq il-bejgħ inkwistjoni fuq il-bejgħ inkwistjoni fil-kawża prinċipali, ma tistax titqies li jkollha l-karatteristika ta' taxxa fuq id-dħul mill-bejgħ, fis-sens tal-Artikolu 401 tad-Direttiva tal-VAT.

53 Konsegwentement, għandha tingħata risposta għad-domanda magħmula li l-Artikolu 401 tad-Direttiva tal-VAT għandu jiġi interpretat fis-sens li ma jipprekludix iż-żamma jew l-introduzzjoni ta' taxxa, bħat-taxxa fuq il-bejgħ inkwistjoni fil-kawża prinċipali.

Fuq l-ispejjeż

54 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 (Is-Seba' Awla) taqta' u tiddeċiedi:

L-Artikolu 401 tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE tat-28 ta' Novembru 2006 dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud għandu jiġi interpretat fis-sens li ma jipprekludix iż-żamma jew l-introduzzjoni ta' taxxa, bħat-taxxa fuq il-bejgħ inkwistjoni fil-kawża prinċipali.

Firem