Ġabra tal-ġurisprudenza

KONKLUŻJONIJIET TAL-AVUKAT ĠENERALI
KOKOTT
ippreżentati fl-4 ta’ Lulju 2019[1]

Kawża C-323/18

Tesco-Global Áruházak Zrt.
vs
Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

(talba għal deċiżjoni preliminari mressqa mill-Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (il-Qorti Amministrattiva u Industrijali tal-Belt ta’ Budapest, l-Ungerija))

“Rinviju għal deċiżjoni preliminari – Libertà ta’ stabbiliment – Għajnuna mill-Istat – Sistema ta’ taxxa fuq il-valur miżjud – Taxxa marbuta mad-dħul mill-bejgħ għall-kumpanniji tal-bejgħ bl-imnut – Żvantaġġ għal impriżi barranin minħabba rata ta’ taxxa progressiva – Diskriminazzjoni indiretta – Ġustifikazzjoni ta’ taxxa progressiva bbażata fuq id-dħul mill-bejgħ”

I. Introduzzjoni

1. F’din il-proċedura l-Qorti tal-Ġustizzja għal darba oħra[2] hija adita bil-kwistjoni tal-eżistenza ta’ restrizzjoni indiretta għal-libertajiet fundamentali li tirriżulta minn leġiżlazzjoni fiskali, fejn l-effett diskriminatorju tagħha jista’ jiġi dedott biss mir-rata progressiva tagħha, u li tintaxxa iktar lill-persuni ekonomikament iktar b’saħħithom[3]. Peress li persuni ekonomikament iktar b’saħħithom għandhom tendenza li jkunu attivi fuq livell transkonfinali, dan jista’ jitqies bħala diskriminazzjoni indiretta kontrihom, speċjalment jekk il-progressjoni tintuża deliberatament sabiex jiġu koperti impriżi barranin ekonomikament iktar b’saħħithom.

2. Minbarra ksur tal-libertà ta’ stabbiliment għandu jiġi kkunsidrat ukoll ksur tal-projbizzjoni ta’ għajnuna. Tassazzjoni progressiva ta’ impriżi ekonomikament iktar b’saħħithom tista’ tikkostitwixxi wkoll għajnuna, li hija inkompatibbli mas-suq uniku, lil impriżi ekonomikament iktar dgħajfa li huma ntaxxati f’livell iktar baxx minħabba r-rata progressiva tat-taxxa.

1 Lingwa oriġinali: il-Ġermaniż.

2 Is-suġġett tal-kawża pendenti Vodafone (C-75/18) huwa taxxa speċjali fuq is-servizzi tat-telekomunikazzjoni. Ara wkoll is-sentenzi tas-26 ta’ April 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280), tas-26 ta’ April 2018, ANGED (C-234/16 u C-235/16, EU:C:2018:281), tas-26 ta’ April 2018, ANGED (C-236/16 u C-237/16, EU:C:2018:291) u tal-5 ta’ Frar 2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47).

3 Rata ta’ taxxa proporzjonali marbuta ma’ tnaqqis tal-bażi taxxabbli twassal ukoll għal effett progressiv tat-taxxa. Pereżempju, ir-rata medja b’taxxa proporzjonali ta’ 10 % u tnaqqis tal-bażi taxxabbli ta’ 10 000 hija preċiżament 0 % għal dħul ta’ 10 000, preċiżament 5 % għal dħul ta’ 20 000 u preċiżament 9 % għal dħul ta’ 100 000.

II. Il-kuntest ġuridiku

A. Id-dritt tal-Unjoni

3. L-Artikolu 401 tad-Direttiva (KE) 2006/112[4] (iktar 'il quddiem id-"Direttiva dwar il-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 il-bejgħ [taxxi fuq id-dħul mill-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."

B. Id-dritt nazzjonali

4. L-isfond tal-kawża prinċipali huwa l-Az egyes ágazatokat terhelő különadóról szóló 2010. évi XCIV. törvény (il-Liġi Nru XCIV tal-2010 dwar l-Issuġġettar ta' Ċerti Setturi għat-Taxxa Speċjali, iktar 'il quddiem il-"Liġi dwar it-Taxxa Speċjali"), li, għas-snin 2010 sa 2012, kienet tipprevedi taxxa speċjali bbażata fuq id-dħul mill-bejgħ għall-impriżi li joperaw f'ċerti setturi.

5. Il-preambolu tal-Liġi dwar it-Taxxa Speċjali huwa fformulat kif ġej:

"Fil-kuntest tal-konsolidazzjoni tal-bilanċ baġitarju, il-Parlament jistabbilixxi l-liġi segwenti, dwar l-istabbiliment ta' taxxa speċjali imposta fuq il-persuni taxxabbli li l-kapaċità tagħhom li jikkontribwixxu għall-oneri pubbliċi hija ogħla mill-obbligu fiskali ġenerali."

6. L-Artikolu 1 tal-Liġi dwar it-Taxxa Speċjali jinkludi d-dispożizzjonijiet spjegattivi li ġejjin:

"Għall-finijiet ta' din il-liġi:

1. Attività ta' kummerċ bl-imnut f'ħanut: skont il-Gazdasági Tevénkenységek Egységes Osztályozási Rendszerre (in-Nomenklatura Uniformi ta' Attivitajiet Ekonomiċi), li daħlet fis-seħħ fl-1 ta' Jannar 2009, attivitajiet koperti mit-Taqsima 45.1, bl-eċċezzjoni tal-bejgħ bl-ingrossa ta' vetturi bil-mutur u trejlers, it-Taqsimiet 45.32 u 45.40, bl-eċċezzjoni tat-tiswija u l-bejgħ bl-ingrossa ta' muturi, kif ukoll it-Taqsimiet 47.1 sa 47.9. […]"

7. Skont l-Artikolu 2 tal-Liġi dwar it-Taxxa Speċjali:

"Huma suġġetti għat-taxxa:

(a) il-bejgħ bl-imnut fi ħwienet,

(b) l-attività tat-telekomunikazzjoni, kif ukoll

(c) il-provvista tal-enerġija."

4 Direttiva tal-Kunsill tat-28 ta' Novembru 2006 dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud (ĠU 2006, L 347, p. 1, rettifika fil-ĠU 2007, L 335, p. 60).

8. L-Artikolu 3 tal-Liġi dwar it-Taxxa Speċjali jiddefinixxi l-persuni taxxabbli kif ġej:

"(1) Il-persuni taxxabbli huma l-persuni ġuridiċi, l-organizzazzjonijiet l-oħra fis-sens tal-Kodiċi Ġenerali tat-Taxxa u l-ħaddiema li jaħdmu għal rashom li jeżerċitaw attività suġġetta għat-taxxa fis-sens tal-Artikolu 2.

(2) Huma suġġetti wkoll għat-taxxa l-organizzazzjonijiet u l-individwi mhux residenti, fir-rigward tal-attivitajiet suġġetti għat-taxxa, previsti fl-Artikolu 2, meta dawn iwettquhom fis-suq intern permezz ta' sussidjarji."

9. Skont l-Artikolu 4(1) tal-Liġi dwar it-Taxxa Speċjali, il-bażi taxxabbli hija:

"il-valur nett tad-dħul mill-bejgħ tal-persuna taxxabbli fis-sena fiskali li jirriżulta minn attività kif iddefinita fl-Artikolu 2".

10. It-taxxa speċjali għandha struttura progressiva tar-rata tat-taxxa. Skont l-Artikolu 5(a) tal-Liġi dwar it-Taxxa Speċjali, ir-rata tat-taxxa hija:

"Fil-każ li titwettaq attività skont it-tifsira tal-Artikolu 2(a), għall-parti tal-bażi taxxabbli taħt il-500 miljun forint Ungeriż (HUF), 0 %, għall-parti tal-bażi taxxabbli li taqbeż HUF 500 miljun iżda li tkun inqas minn HUF 30 biljun, 0.1 %; għall-parti tal-bażi taxxabbli li taqbeż HUF 30 biljun, iżda inqas minn HUF 100 biljun, 0.4 %, u għall-parti tal-bażi taxxabbli li taqbeż HUF 100 biljun, 2.5 %"

11. L-Artikolu 7 ta' din il-liġi jiddefinixxi l-kundizzjonijiet li taħthom din it-taxxa speċjali tapplika għall-hekk imsejħa impriżi marbuta:

"It-taxxa dovuta mill-persuni taxxabbli kklassifikati bħala impriżi marbuta fis-sens tal-Liġi [Nru LXXXI tal-1996] dwar it-Taxxa fuq il-Kumpanniji u d-Dividendi għandha tiġi ddeterminata billi jingħaddu flimkien id-dħul mill-bejgħ nett magħmul mill-attivitajiet imsemmija fl-Artikolu 2(a) u (b) imwettqa minn persuni taxxabbli li għandhom relazzjonijiet ta' impriża marbuta, u l-ammont miksub bl-applikazzjoni tar-rata stabbilita fl-Artikolu 5 għal dan it-total għandha tinqasam bejn il-persuni taxxabbli b'mod proporzjonali skont id-dħul mill-bejgħ nett rispettiv tagħhom magħmul mill-attivitajiet imsemmija fl-Artikolu 2(a) u (b), meta mqabbel mad-dħul mill-bejgħ nett totali magħmul mill-attivitajiet imsemmija fl-Artikolu 2(a) u (b) mill-persuni taxxabbli marbuta kollha."

12. Barra minn hekk, l-Artikolu 124/B tal-Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (il-Liġi Nru XCII tal-2003 dwar il-Kodiċi ta' Proċedura Fiskali, iktar 'il quddiem il-"Kodiċi ta' Proċedura Fiskali") jinkludi r-regola li ġejja:

"L-awtorità tat-taxxa għandha tieħu deċiżjoni dwar l-awtodikjarazzjoni magħmula mill-persuna taxxabbli fi żmien 15-il jum mid-data tas-sottomissjoni tagħha, mingħajr ma twettaq verifika, fejn il-persuna taxxabbli li tkun issottomettiet l-awtodikjarazzjoni tiddikjara biss li d-dispożizzjoni legali li fuqha huwa bbażat l-obbligu fiskali jikser il-kostituzzjoni jew imur kontra att legali vinkolanti tal-Unjoni Ewropea jew li r-Regolament dwar l-Awtonomija Amministrattiva jmur kontra leġiżlazzjoni oħra, sakemm l-Alkotmánybíróság [(il-Qorti Kostituzzjonali)], il-Kúria [(il-Qorti Suprema, l-Ungerija)] jew il-Qorti tal-Ġustizzja tal-Unjoni Ewropea ma jkunux għadhom taw deċiżjoni dwar din il-kwistjoni fid-data tas-sottomissjoni tal-awtodikjarazzjoni jew dik l-awtodikjarazzjoni ma tikkonformax mal-konstatazzjonijiet tad-deċiżjoni ppubblikata. Id-deċiżjoni dwar id-dikjrazzjoni supplimentari tista' tkun is-suġġett ta' oppożizzjoni jew rikors skont id-dispożizzjonijiet ġenerali ta' din il-liġi."

13. L-Artikolu 128(2) tal-Kodiċi ta' Proċedura Fiskali jirregola:

"Jekk it-taxxa jew is-sussidji baġitarji abbażi ta' awtodikjarazzjoni ma jiġux aġġustati, ma jkunx ammissibbli l-iffissar retrospettiv tat-taxxa."

III. It-tilwima fil-kawża prinċipali

14. Ir-rikorrenti fil-kawża prinċipali, Tesco-Global Áruházak Zrt. (iktar 'il quddiem "Tesco") hija kumpannija pubblika ta' responsabbiltà limitata rregolata mid-dritt Ungeriż li teżerċita attività ta' kummerċ bl-imnut u bl-ingrossa f'ħanut. Il-qorti tar-rinviju ma pprovdiet l-ebda informazzjoni dwar il-kompożizzjoni tal-istruttura tal-azzjonisti matul is-snin inkwistjoni. Huwa biss mis-sottomissjonijiet imressqa mill-Kummissjoni li huwa evidenti li Tesco hija parti mill-grupp Tesco plc, li s-sede tiegħu tinsab fir-Renju Unit. Madankollu, dawn ma jiżvelawx ir-rabtiet ta' parteċipazzjoni preċiżi. Fil-preżent, il-parti l-kbira tal-ishma ta' Tesco plc jinsabu f'idejn azzjonisti mifruxa u wħud mill-azzjonisti l-kbar huma minn pajjiżi terzi.

15. Fil-kuntest tal-attività tagħha, matul is-sena tat-taxxa suġġetta għall-istħarriġ, Tesco ħallset lid-dipartiment tat-taxxa madwar 35 500 miljun forint Ungeriż (HUF), fir-rigward ta' taxxa settorjali speċjali u ppreżentat id-dikjarazzjonijiet tat-taxxa tagħha fil-ħin.

16. In-Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adózók Adóigazgatósága Ellenőrzési Főosztály II Ellenőrzési Osztály 5. (id-Dipartiment tal-Ispezzjoni Nru 5 tad-Dipartiment Prinċipali tal-Ispezzjoni Nru II tad-Direttorat tat-Taxxa u tad-Dwana għal Kontribwenti Kbar tal-Amministrazzjoni Nazzjonali tat-Taxxa u tad-Dwana, iktar 'il quddiem l-"awtorità tat-taxxa") wettaq spezzjoni fuq Tesco. Bħala riżultat tal-ispezzjoni, l-awtorità tat-taxxa ħarġet avviż li jiddikjara li kien hemm diskrepanza fiskali pagabbli minn Tesco. Tesco ressqet oppożizzjoni kontra dan l-avviż. L-avviż ġie kkonfermat fir-rigward tat-taxxa speċjali għall-kummerċ bl-imnut f'ħanut. Konsegwentement, Tesco ġiet ordnata tagħmel ħlas addizzjonali ta' madwar HUF 1 397 miljun fir-rigward tat-taxxa speċjali għall-kummerċ bl-imnut f'ħanut (flimkien ma' multa tat-taxxa u interessi fuq ħlas tardiv).

17. Ir-rikorrenti tibbaża r-rikors tagħha ppreżentat kontra l-avviż fiskali fuq l-affermazzjoni li r-responsabbiltà fiskali imposta fuqha hija bla bażi. B'mod partikolari, hija ssostni li t-taxxa speċjali għall-kummerċ bl-imnut f'ħanut hija inkompatibbli mad-dritt tal-Unjoni.

18. Fid-dawl tal-karatteristiċi speċifiċi tas-suq Ungeriż tal-kummerċ bl-imnut, il-qorti tar-rinviju għandha dubji dwar il-kompatibbiltà tat-taxxa speċjali mad-dritt tal-Unjoni. Skont il-qorti tar-rinviju, l-effett tat-taxxa huwa "li l-piż fiskali effettiv jaqa' fuq persuni taxxabbli miżmuma fil-biċċa l-kbira minn kapital barrani".

19. Dan huwa kkonfermat mill-istatistika ppreżentata lill-Qorti tal-Ġustizzja. Skont il-klassifikazzjoni ppreżenatata mill-Kummissjoni u mill-Ungerija, fl-ewwel sena tat-taxxa (2010) kienu biss kumpanniji li iktar minn 50 % tal-ishma tagħhom kienu miżmuma minn azzjonisti barranin li waqgħu fl-ogħla rata ta' taxxa (2.5 %), filwaqt li fit-tieni l-ogħla rata ta' taxxa (0.4 %) b'kollox kienu 90 % tal-kumpanniji miżmuma b'dan il-mod (jekk qiegħed nifhem l-istatistika ppreżentata mill-Ungerija korrettement, saħansitra anki 100 %). Fit-tielet l-ogħla rata ta' taxxa (0.1 %), 40.3 % huma kumpanniji li iktar minn 50 % tal-ishma tagħhom kienu miżmuma minn azzjonisti barranin. Madankollu, l-istatistika ma turix jekk l-azzjonisti barranin humiex ġejjin minn Stati Membri jew minn pajjiżi terzi.

20. Madankollu, minn din l-istatistika jidher li tlieta biss mis-seba' impriżi l-iktar b'saħħithom f'dan is-settur ħallsu wkoll it-taxxa korporattiva fl-2010. Anki fl-2012 (l-aħħar sena tat-taxxa), kienu biss tlieta mis-seba' impriżi l-iktar b'saħħithom f'dan is-settur li ħallsu wkoll it-taxxa korporattiva. Madankollu, fis-sena 2012, fit-tieni l-ogħla rata ta' taxxa (0.4 %) kienu "biss" 70 % tal-impriżi li iktar minn 50 % tal-ishma tagħhom kienu miżmuma minn azzjonisti barranin. Il-proporzjon tal-impriżi fl-ewwel rata (eżenti mit-taxxa) ma jistax jiġi dedott mill-istatistika pprovduta.

21. Il-qorti tar-rinviju tistaqsi wkoll jekk jikkostitwixxix diskriminazzjoni l-fatt li persuna taxxabbli li teżerċita kummerċ bl-imnut f'ħanut permezz ta' numru ta' ħwienet tal-bejgħ bl-imnut ikollha tħallas taxxa speċjali li tikkorrispondi għall-ogħla livell tar-rata ta' taxxa progressiva, filwaqt li persuni taxxabbli (ġeneralment nazzjonali) li joperaw minn ħanut tal-bejgħ bl-imnut li jikkostitwixxu kumpannija kummerċjali indipendenti, f'sistema ta' konċessjoni taħt isem wieħed tad-ditta, minħabba d-dħul mill-bejgħ baxx tagħhom, jaqgħu jew fir-rata eżenti ta' taxxa jew fir-rati tat-taxxa l-iktar baxxi sussegwenti.

22. Il-qorti tar-rinviju tirrimarka wkoll li fl-2012 il-Kummissjoni kienet tat bidu għal proċedura għal nuqqas ta' twettiq ta' obbligu kontra l-Ungerija li, madankollu, intemmet fl-2013. Il-Kummissjoni ddikjarat li r-raġuni għal dan kienet li l-Liġi dwar it-Taxxa Speċjali ma kinitx għadha fis-seħħ u għalhekk ma kinitx applikabbli għas-sena 2013.

IV. It-talba għal deċiżjoni preliminari u l-proċedura quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja

23. B'deċiżjoni tad-19 ta' Marzu 2018, li waslet fis-16 ta' Mejju 2018, il-qorti tar-rinviju ddeċidiet li tressaq proċedura prelimari skont l-Artikolu 267 TFUE u għamlet id-domandi li ġejjin lill-Qorti tal-Ġustizzja:

1) Il-fatt li persuna taxxabbli li teżerċita attività ta' kummerċ bl-imnut f'ħanut, fejn l-azzjonisti tagħha huma barranin u li joperaw diversi ħwienet fil-forma ta' kumpannija kummerċjali unika tiġi suġġetta għal taxxa speċjali li r-rati tagħha progressivament jogħlew ħafna u fil-fatt taqa' taħt l-ogħla kategorija ta' tassazzjoni, filwaqt li fil-prattika jirriżulta li l-persuni taxxabbli li huma azzjonisti nazzjonali li joperaw f'sistema ta' konċessjoni taħt l-istess isem tad-ditta – kull ħanut huwa, tipikament, kumpannija kummerċjali distinta – jaqgħu taħt il-kategorija eżentata ta' din it-taxxa jew taħt waħda mill-kategoriji ntaxxati b'rata baxxa li jsegwu din il-kategorija, b'mod li t-taxxa mħallsa mill-kumpanniji li l-azzjonisti tagħhom huma barranin u l-proporzjon totali tad-dħul fiskali li jikkonċernahom fil-fatt huma sostanzjalment ogħla milli fil-każ tal-persuni taxxabbli li l-azzjonisti tagħhom huma nazzjonali, huwa kompatibbli mad-dispożizzjonijiet tat-Trattat FUE dwar il-prinċipju ta' nondiskriminazzjoni (Artikoli 18 u 26 TFUE), il-prinċpiju ta' libertà ta' stabbiliment (Artikolu 49 TFUE), il-prinċipju ta' ugwaljanza fit-trattament (Artikolu 54 TFUE), il-prinċipju ta' ugwaljanza f'dak li jikkonċerna l-parteċipazzjoni finanzjarja fil-kapital tal-kumpanniji fis-sens tal-Artikolu 54 TFUE (Artikolu 55 TFUE), il-prinċipju ta' libertà li jiġu pprovduti servizzi (Artikolu 56 TFUE), il-prinċipju ta' moviment liberu tal-kapital (Artikoli 63 u 65 TFUE) u l-prinċipju ta' ugwaljanza f'dak li jikkonċerna t-tassazzjoni tal-impriżi (Artikolu 110 TFUE)?

2) Il-fatt li persuna taxxabbli li teżerċita attività ta' kummerċ bl-imnut f'ħanut u topera diversi ħwienet fil-forma ta' kumpannija kummerċjali unika tiġi suġġetta għal taxxa speċjali li r-rati tagħha progressivament jogħlew ħafna u fil-fatt taqa' taħt l-ogħla kategorija ta' tassazzjoni, filwaqt li fil-prattika jirriżulta li l-persuni taxxabbli li huma azzjonisti nazzjonali li jsibu ruħhom direttament f'kompetizzjoni magħha u joperaw f'sistema ta' konċessjoni taħt l-istess isem tad-ditta – kull ħanut ikun tipikament kumpannija kummerċjali distinta – jaqgħu taħt il-kategorija eżentata ta' din it-taxxa jew taħt waħda mill-kategoriji ntaxxati b'rata baxxa li jsegwu din il-kategorija, b'mod li t-taxxa mħallsa mill-kumpanniji li l-azzjonisti tagħhom huma barranin u l-proporzjon totali tad-dħul fiskali li jikkonċernahom fil-fatt huma sostanzjalment ogħla milli fil-każ tal-persuni taxxabbli li l-azzjonisti tagħhom huma nazzjonali, huwa kompatibbli mad-dispożizzjonijiet tat-Trattat FUE dwar il-projbizzjoni ta' għajnuna mill-Istat (Artikolu 107(1))?

3) L-Artikoli 107 u 108(3) TFUE għandhom jiġu interpretati fis-sens li l-effetti tagħhom jestendu għal miżura fiskali li parti integrali tagħha hija eżenzjoni minn taxxa – li tikkostitwixxi għajnuna mill-Istat – iffinanzjata permezz ta' dħul minn din il-miżura fiskali, sa fejn il-leġiżlatur, qabel ma jistabbilixxi t-taxxa speċjali fuq il-kummerċ bl-imnut, ikun iddetermina (abbażi tad-dħul mill-bejgħ

tal-operaturi fis-suq) l-ammont tal-previżjonijiet ta' dħul baġitarju mhux permezz tal-introduzzjoni ta' rata ta' taxxa ġenerali iżda billi japplika rati progressivi skont id-dħul mill-bejgħ u għalhekk wasal għal riżultat fejn deliberatament ta benefiċċju ta' eżenzjoni lil parti mill-operaturi tas-suq?

4) Il-prinċipju ta' ekwivalenza tal-proċeduri, kif ukoll il-prinċipji ta' effettività u ta' supremazija tad-dritt tal-Unjoni, jipprekludu prattika segwita minn Stat Membru skont liema, matul il-proċedura ta' kontroll fiskali introdotta *ex officio* jew matul il-proċedura ġudizzjarja sussegwenti, huwa impossibbli – minkejja l-prinċipju ta' effettività u tal-obbligu li titwarrab ir-regola ta' dritt intern inkompatibbli – li tiġi introdotta talba għar-rimbors tat-taxxa ddikjarata skont il-leġiżlazzjoni fiskali nazzjonali li tmur kontra d-dritt tal-Unjoni, peress li l-awtorità fiskali jew il-qorti ma teżaminax il-kwistjoni tal-ksur tad-dritt tal-Unjoni ħlief fil-kuntest ta' proċedura speċjali, introdotta fuq talba u unikament qabel il-proċedura *ex officio*, filwaqt li ma jeżistix ostakolu għall-introduzzjoni ta' talba għal rimbors fil-kuntest ta' proċedura amministrattiva jew ġudizzjarja f'dak li jikkonċerna taxxa li d-dikjarazzjoni tagħha tikser id-dritt nazzjonali?

24. Fil-proċedura quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja, Tesco, l-Ungerija, ir-Repubblika tal-Polonja u l-Kummissjoni Ewropea ppreżentaw osservazzjonijiet bil-miktub u ħadu sehem fis-seduta li saret fid-29 ta' April 2019.

V. L-analiżi ġuridika

25. Id-domandi preliminari jikkonċernaw primarjament il-kompatibbiltà tal-Liġi dwar it-Taxxa Speċjali Ungeriża mad-dritt tal-Unjoni.

26. Il-qorti tar-rinviju għalhekk tqajjem diversi kwistjonijiet: minn naħa, jekk taxxa tat-tip deskritt tiksirx, *inter alia*, il-libertà ta' stabbiliment stabbilita fl-Artikoli 49 u 54 TFUE (ara l-Parti B iktar 'il quddiem), u, min-naħa l-oħra, jekk tali taxxa hijiex kompatibbli mal-projbizzjoni tal-għajnuna skont l-Artikoli 107 u 108 TFUE (ara l-Parti C iktar 'il quddiem). Kif il-qorti tar-rinviju tiddikjara espressament fit-talba għal deċiżjoni preliminari, sabiex tingħata deċiżjoni fuq it-tilwima hija neċessarja interpretazzjoni tal-Artikolu 401 tad-Direttiva dwar il-VAT u dan ser jiġi eżaminat fil-qosor fl-ewwel lok (ara l-Parti A iktar 'il quddiem), minkejja li l-ebda waħda mid-domandi ma huma relatati ma' din id-dispożizzjoni.

27. Barra minn hekk, il-qorti tar-rinviju tqajjem ukoll il-kwistjoni ta' jekk esklużjoni speċifika tal-emenda *a posteriori* tal-avviżi tat-taxxa maħruġa preċedentement hijiex kompatibbli mal-prinċipji ta' ekwivalenza u ta' effettività, li jiena ser neżamina fl-aħħar lok (ara l-Parti D iktar 'il quddiem).

A. Ksur tal-Artikolu 401 tad-Direttiva dwar il-VAT

28. L-Artikolu 401 tad-Direttiva dwar il-VAT jistabbilixxi li l-Istati Membri ma humiex preklużi milli jintroduċu taxxi ġodda jekk ma jkunux ta' natura ta' taxxa fuq id-dħul mill-bejgħ. Madankollu, in-natura ta' taxxa fuq id-dħul mill-bejgħ għandha tiġi miċħuda f'dan il-każ, kif diġà spjegajt fil-konklużjonijiet tiegħi dwar it-taxxa speċjali għas-servizzi tat-telekomunikazzjonijiet [5].

29. Mill-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja jirriżulta li hemm erba' karatteristiċi essenzjali tat-taxxa fuq il-valur miżjud li huma deċiżivi sabiex taxxa jkollha n-natura ta' taxxa fuq id-dħul mill-bejgħ: (1) l-applikazzjoni ġenerali tat-taxxa għat-tranżazzjonijiet li jkollhom oġġetti jew servizzi bħala s-suġġett tagħhom; (2) id-determinazzjoni tal-ammont tagħha proporzjonalment għall-prezz mitlub mill-persuna suġġetta għat-taxxa bħala ħlas għall-oġġetti jew għas-servizzi pprovduti minnha; (3) l-impożizzjoni tat-taxxa f'kull stadju tal-proċess ta' produzzjoni u ta' distribuzzjoni, inkluż fl-istadju tal-bejgħ

5 Ara l-konklużjonijiet tiegħi fil-kawża Vodafone (C-75/18, EU:C:2019:492, punti 25 *et seq.*).

bl-imnut, irrispettivament min-numru ta' tranżazzjonijiet li jkunu seħħew qabel; (4) it-tnaqqis mit-taxxa dovuta mill-persuna suġġetta għat-taxxa tal-ammonti mħallsa fl-istadji preċedenti tal-proċess b'tali mod li t-taxxa, fi stadju partikolari, tapplika biss għall-valur miżjud f'dak l-istadju u b'tali mod li l-piż finali tat-taxxa jaqa' b'mod definittiv fuq il-konsumatur [6].

30. Fi kwalunkwe każ, l-ewwel, it-tieni u r-raba' kundizzjoni ma humiex issodisfatti f'din il-kawża. Minn naħa, it-taxxa speċjali Ungeriża ma tkoprix kull dħul mill-bejgħ, iżda tkopri biss id-dħul mill-bejgħ ta' impriżi tal-bejgħ bl-imnut. Hija għalhekk ma hijiex taxxa fuq id-dħul mill-bejgħ (ġenerali) skont l-ewwel kriterju, iżda l-iktar l-iktar tista' tikkostitwixxi dazju tas-sisa speċjali. Min-naħa l-oħra, it-taxxa ma hijiex imposta proporzjonalment fuq kull tranżazzjoni individwali skont il-prezz tagħha (it-tieni kriterju) iżda, skont l-Artikoli 1 u 2 tal-Liġi dwar it-Taxxa Speċjali, fuq id-dħul mill-bejgħ globali (nett) mill-attività ta' kummerċ bl-imnut f'ħanut.

31. Fl-aħħar mill-aħħar, din it-taxxa ma hijiex maħsuba sabiex tiġi mgħoddija lill-konsumatur (ir-raba' kriterju). Dan tal-aħħar ma jistax jiġi affermat biss fuq il-bażi li l-ammont probabbli tat-taxxa ġie inkluż fil-kalkolu tal-prezz tal-oġġetti jew tas-servizzi. Dan huwa l-każ bejn wieħed u ieħor ta' kwalunkwe piż tat-taxxa fuq impriża. Għall-kuntrarju, jekk il-konsumatur – bħal fil-każ tat-taxxa speċjali Ungeriża fuq l-impriżi tal-bejgħ bl-imnut inkwistjoni – ma huwiex il-persuna responsabbli għall-ħlas tat-taxxa, it-taxxa għandha tkun immirata sabiex tiġi mgħoddija b'mod konkret lill-konsumatur.

32. Dan jippreżupponi li, fil-mument tat-tranżazzjoni (jiġifieri, fil-mument tal-provvista lill-konsumatur), l-ammont tat-taxxa jkun stabbilit, bħal fil-każ tat-taxxa fuq il-valur miżjud. Madankollu, billi dan l-ammont jista' jiġi kkalkolat biss fl-aħħar tas-sena u jiddependi mill-ammont tad-dħul mill-bejgħ annwali, l-impriża tal-bejgħ bl-imnut ma tkunx għadha taf x'piż ta' taxxa għandu jiġi mgħoddi fil-mument tal-eżekuzzjoni tat-tranżazzjoni, jew għall-inqas ma tkunx taf eżattament l-ammont tiegħu [7]. F'dan ir-rigward, ma jkun hemm l-ebda taxxa li *tkun trid tiġi ttrasferita fuq* il-konsumatur.

33. Għall-kuntrarju, il-kunċett tat-taxxa speċjali Ungeriża fuq l-impriżi tal-bejgħ bl-imnut jimplika li dawn l-impriżi għandhom jiġu ntaxxati direttament, kif ġustament tenfasizza l-Ungerija. Skont il-preambolu, hija l-kapaċità ta' ħlas finanzjarja partikolari ta' dawn l-impriżi u mhux il-kapaċità ta' ħlas finanzjarja tal-konsumaturi tal-impriżi tal-bejgħ bl-imnut li għandha tiġi ntaxxata.

34. Għaldaqstant, it-taxxa speċjali għall-impriżi tal-bejgħ bl-imnut hija fin-natura tagħha simili għal taxxa diretta speċjali fuq id-dħul. Madankollu, b'kuntrast mat-taxxi "normali" diretti fuq id-dħul, ma huwiex il-profitt magħmul li jintuża bħala l-bażi taxxabbli, bħala d-differenza bejn żewġ assi tan-negozju f'ċertu perijodu, iżda d-dħul mill-bejgħ miksub fuq ċertu perijodu ta' żmien. Madankollu, dan ma jbiddilx in-natura ta' taxxa *diretta* fuq id-dħul.

35. Għalhekk, din it-taxxa ma għandhiex in-natura ta' taxxa fuq id-dħul mill-bejgħ li tfittex li tintaxxa lill-konsumatur. Konsegwentement, l-Artikolu 401 tad-Direttiva dwar il-VAT ma jżommx lill-Ungerija milli tintroduċi din it-taxxa flimkien mat-taxxa fuq il-valur miżjud.

B. Fuq l-ewwel domanda preliminari: ksur tal-libertà ta' stabbiliment

36. L-ewwel domanda hija dwar jekk il-libertà ta' stabbiliment skont l-Artikoli 49 u 54 TFUE, li hija l-unika libertà rilevanti f'din il-kawża, tipprekludix it-taxxa speċjali Ungeriża applikabbli għall-impriżi tal-bejgħ bl-imnut.

6 Sentenzi tat-3 ta' Ottubru 2006, Banca popolare di Cremona (C-475/03, EU:C:2006:629, punt 28); tat-8 ta' Ġunju 1999, Pelzl *et* (C-338/97, C-344/97 u C-390/97, EU:C:1999:285, punt 21), u tas-7 ta' Mejju 1992, Bozzi (C-347/90, EU:C:1992:200, punt 12).

7 Dwar dan ir-rekwiżit, ara s-sentenzi tas-7 ta' Awwissu 2018, Viking Motors *et* (C-475/17, EU:C:2018:636, punti 46 u 47) – ikun detrimentali, jekk it-trasferiment tal-piż tat-taxxa jkun inċert – u tat-3 ta' Ottubru 2006, Banca popolare di Cremona (C-475/03, EU:C:2006:629, punt 33).

37. L-ewwel nett, għandu jiġi nnotat li filwaqt li l-qasam tat-tassazzjoni diretta – li jkopri t-taxxa speċjali inkwistjoni (ara l-punti 33 *et seq.* iktar 'il fuq) – bħala tali ma jaqax fil-kompetenza tal-Unjoni, l-Istati Membri xorta waħda għandhom jeżerċitaw is-setgħat irriżervati lilhom f'konformità mad-dritt tal-Unjoni, li jinkludi partikolarment il-libertajiet fundamentali [8].

38. Il-libertà ta' stabbiliment, li l-Artikolu 49 TFUE jirrikonoxxi liċ-ċittadini tal-Unjoni, tinkludi, konformement mal-Artikolu 54 TFUE, għall-kumpanniji inkorporati f'konformità mal-leġiżlazzjoni ta' Stat Membru u li jkollhom l-uffiċċju rreġistrat tagħhom, l-amministrazzjoni ċentrali tagħhom jew l-istabbiliment prinċipali tagħhom fl-Unjoni, id-dritt li jeżerċitaw l-attività tagħhom fi Stati Membri oħra permezz ta' sussidjarja, ta' fergħa jew ta' aġenzija [9].

39. F'dan il-każ, il-libertà ta' stabbiliment tapplika għall-kawża preżenti biss jekk tikkonċerna sitwazzjoni transkonfinali (ara l-punt 1 iktar 'il quddiem). Jekk dan huwa l-każ, allura għandu jiġi mistoqsi jekk it-taxxa speċjali tikkostitwixxix restrizzjoni fuq il-libertà ta' stabbiliment (ara l-punt 2 iktar 'il quddiem) u, jekk dan ikun il-każ, jekk hijiex iġġustifikata għal raġunijiet imperattivi ta' interess ġenerali (ara l-punt 3 iktar 'il quddiem).

1. Is-sitwazzjoni transkonfinali fil-kawża preżenti

40. Fir-rigward tal-eżami dwar jekk teżistix sitwazzjoni transkonfinali, l-ewwel nett għandu jiġi kkonstatat li, skont ġurisprudenza stabbilita, l-uffiċċju rreġistrat ta' kumpannija jservi, bħan-nazzjonalità ta' persuna fiżika, sabiex tiġi ddeterminata r-rabta tagħha mal-ordinament ġuridiku ta' Stat [10]. Peress li Tesco hija rreġistrata fl-Ungerija, hija għandha għalhekk titqies bħala kumpannija Ungeriża, u b'hekk din il-kwistjoni ma tirrigwardax sitwazzjoni transkonfinali.

41. Madankollu, il-kumpannija omm ta' Tesco hija kumpannija stabbilita fir-Renju Unit. Sa fejn din il-kumpannija barranija twettaq l-attività tagħha fis-suq Ungeriż permezz ta' sussidjarja, jiġifieri r-rikorrenti fil-kawża prinċipali, il-libertà ta' stabbiliment tal-kumpannija omm ġiet affettwata.

42. F'dan ir-rigward, il-Qorti tal-Ġustizzja diġà ddeċidiet li kumpannija tista', għal finijiet fiskali, tinvoka restrizzjoni għal-libertà ta' stabbiliment ta' kumpannija oħra konnessa magħha sa fejn tali restrizzjoni taffettwa t-tassazzjoni tagħha [11]. Ir-rikorrenti fil-kawża prinċipali għalhekk tista' tinvoka restrizzjoni possibbli għal-libertà ta' stabbiliment tal-kumpannija omm tagħha.

8 Sentenzi tat-12 ta' Settembru 2006, Cadbury Schweppes u Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, punt 40); tal-11 ta' Awwissu 1995, Wielockx (C-80/94, EU:C:1995:271, punt 16), u tal-14 ta' Frar 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, punt 21).

9 Sentenzi tal-4 ta' Lulju 2018, NN (C-28/17, EU:C:2018:526, punt 17); tal-1 ta' April 2014, Felixstowe Dock and Railway Company *et* (C-80/12, EU:C:2014:200, punt 17), u tat-12 ta' Settembru 2006, Cadbury Schweppes u Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, punt 41).

10 Sentenzi tat-2 ta' Ottubru 2008, Heinrich Bauer Verlag (C-360/06, EU:C:2008:531, punt 25), u tal-14 ta' Diċembru 2000, AMID (C-141/99, EU:C:2000:696, punt 20); ara wkoll il-konklużjonijiet tiegħi fil-kawża ANGED (C-233/16, EU:C:2017:852, punt 40).

11 Sentenzi tal-1 ta' April 2014, Felixstowe Dock and Railway Company *et* (C-80/12, EU:C:2014:200, punt 23), u tas-6 ta' Settembru 2012, Philips Electronics (C-18/11, EU:C:2012:532, punt 39); ara wkoll, f'dan is-sens, is-sentenza tat-12 ta' April 1994, Halliburton Services (C-1/93, EU:C:1994:127, punti 18 *et seq.*).

2. Restrizzjoni għal-libertà ta' stabbiliment

43. Hija ġurisprudenza stabbilita li l-miżuri kollha li jipprojbixxu, jostakolaw jew irendu inqas attraenti l-eżerċizzju tal-libertà ta' stabbiliment għandhom jitqiesu li huma restrizzjonijiet għal din il-libertà [12]. Essenzjalment, dan ikopri diskriminazzjoni kif ukoll restrizzjonijiet mhux diskriminatorji. Madankollu, it-taxxi u t-tariffi għandhom jitqiesu bħala piż *per se* u b'hekk titnaqqas in-natura attraenti ta' fergħa fi Stat Membru ieħor. Eżami fuq il-bażi ta' restrizzjonijiet mhux diskriminatorji konsegwentement ikun jissuġġetta l-fatti taxxabbli nazzjonali kollha għad-dritt tal-Unjoni, u b'hekk tiġi kompromessa serjament is-sovranità tal-Istati Membri fi kwistjonijiet fiskali [13].

44. Il-Qorti tal-Ġustizzja għalhekk diġà ddeċidiet f'diversi okkażjonijiet li r-regoli tal-Istati Membri dwar il-kundizzjonijiet u l-livell ta' tassazzjoni huma koperti mill-awtonomija fiskali tal-Istati Membri, bil-kundizzjoni li t-trattament ta' sitwazzjoni transkonfinali ma jkunx diskriminatorju meta mqabbel ma' dak ta' sitwazzjoni nazzjonali [14].

45. Restrizzjoni għal-libertà ta' stabbiliment għalhekk tippreżupponi l-ewwel nett li żewġ gruppi komparabbli jew iktar huma ttrattati b'mod differenti (ara l-punt (a) iktar 'il quddiem). Jekk dan huwa l-każ, il-mistoqsija li jmiss hija jekk din id-differenza fit-trattament bejn sitwazzjonijiet transkonfinali u dawk purament nazzjonali tippreġudikax lil dawk tal-ewwel, filwaqt li f'dan ir-rigward tittieħed inkunsiderazzjoni kemm diskriminazzjoni manifesta kif ukoll dik moħbija (ara l-punt (b) iktar 'il quddiem).

46. Finalment, f'din il-kawża, għandu jiġi preliminarjament iċċarat li, għall-kuntrarju tas-sitwazzjoni fil-kawża Hervis Sport [15], differenza fit-trattament rilevanti ma tistax tkun diġà bbażata fuq l-hekk imsejħa regola ta' aggregazzjoni prevista fl-Artikolu 7 tal-Liġi dwar it-Taxxa Speċjali, iżda għandha tkun ibbażata biss fuq ir-rata tat-taxxa strutturata progressivament.

47. Il-karatteristika tal-fatti f'din il-kawża kienet l-interazzjoni ta' taxxa fuq id-dħul progressiva bbażata fuq id-dħul mill-bejgħ għall-bejgħ bl-imnut mal-hekk imsejħa regola ta' aggregazzjoni għal gruppi ta' impriżi. Speċifikament, din l-aħħar regola tipprevedi li għall-klassifikazzjoni f'livelli ta' progressjoni ma kienx rilevanti d-dħul mill-bejgħ tal-impriżi individwali, iżda d-dħul mill-bejgħ ikkonsolidat kollu tal-grupp ta' impriżi. L-isfond ta' din ir-regola huwa l-applikazzjoni, li fil-leġiżlazzjoni fiskali ma hijiex tipika, ta' taxxa progressiva fuq persuni ġuridiċi. Tali regola ta' aggregazzjoni hija, bħala prinċipju, neċessarja sabiex tevita li l-effett progressiv ikun jista' jiġi evitat minn diviżjoni f'diversi persuni fiżiċi.

48. Madankollu, il-Qorti tal-Ġustizzja esprimiet tħassib dwar ir-regola ta' aggregazzjoni mill-perspettiva tad-dritt tal-Unjoni [16]. Madankollu, anki jekk ir-regola ta' aggregazzjoni f'din il-kawża tkun tikser id-dritt tal-Unjoni, dan ma jkunx rilevanti għall-kawża preżenti u ma jipprovdix risposta għad-domanda tal-qorti tar-rinviju. Peress li r-regola ta' aggregazzjoni ma tapplikax għal Tesco, l-istess regola mhux ser ikollha effett fuq il-kawża prinċipali.

12 Sentenzi tal-21 ta' Mejju 2015, Verder LabTec (C-657/13, EU:C:2015:331, punt 34); tas-16 ta' April 2015, Il-Kummissjoni vs Il-Ġermanja (C-591/13, EU:C:2015:230, punt 56 u l-ġurisprudenza ċċitata), u tad-29 ta' Novembru 2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, punt 36).

13 Ara wkoll il-konklużjonijiet tiegħi f'dawn il-kawżi: X (C-498/10, EU:C:2011:870, punt 28), Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, punti 82 *et seq.*), X (C-686/13, EU:C:2015:31, punt 40), C (C-122/15, EU:C:2016:65, punt 66), u ANGED (C-233/16, EU:C:2017:852, punt 28).

14 Ara s-sentenza tal-14 ta' April 2016, Sparkasse Allgäu (C-522/14, EU:C:2016:253, punt 29), id-digriet tal-4 ta' Ġunju 2009, KBC-bank (C-439/07 u C-499/07, EU:C:2009:339, punt 80), u s-sentenza tas-6 ta' Diċembru 2007, Columbus Container Services (C-298/05, EU:C:2007:754, punti 51 u 53).

15 Sentenza tal-5 ta' Frar 2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47).

16 Sentenza tal-5 ta' Frar 2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47, punti 39 *et seq.*)

49. Għaldaqstant, f'din il-kawża, il-Qorti tal-Ġustizzja għandha tittratta l-kwistjoni dwar jekk l-istruttura tat-taxxa speċjali għandhiex, bħala tali, effett diskriminatorju, irrispettivament mir-regola ta' aggregazzjoni. Għal din il-kwistjoni ma ngħatatx tweġiba fis-sentenza Hervis Sport, u fil-fatt lanqas, kif isostni l-Gvern Ungeriż, in-natura progressiva, bħala tali, ma tistax tkun biżżejjed sabiex tiġi stabbilita diskriminazzjoni. F'dik il-kawża, il-Qorti tal-Ġustizzja ttrattat biss il-kombinazzjoni ta' rata ta' taxxa progressiva u regola ta' aggregazzjoni, mingħajr ma eskludiet li, kif sostnew ġustament Tesco u l-Kummissjoni, anki r-rata progressiva waħidha tista' tikkostitwixxi diskriminazzjoni [17].

a) Differenza fit-trattament

50. Għalhekk, l-ewwel nett tqum il-kwistjoni dwar jekk wara kollox il-Liġi dwar it-Taxxa Speċjali tittrattax impriżi differenti b'mod differenti. Il-fatt li ma humiex stabbiliti pereżempju rati ta' taxxa differenti għal impriżi differenti jidher li jeskludi tali konstatazzjoni. Għall-kuntrarju, huma ddefiniti biss ċerti livelli ta' dħul mill-bejgħ, li bħala prinċipju jistgħu jaqgħu taħthom l-impriżi kollha. Ir-rati tat-taxxa rispettivi, li huma bbażati fuq dawn il-livelli ta' dħul mill-bejgħ, japplikaw b'mod uniformi għal kull impriża. F'dan l-isfond, il-Gvern Ungeriż huwa tal-fehma li ma teżisti l-ebda differenza fit-trattament.

51. Ma jistax jiġi argumentat li d-differenza fit-trattament diġà tinsab fil-fatt li impriżi bi dħul mill-bejgħ ogħla għandhom iħallsu taxxa speċjali ogħla f'termini assoluti minn dawk bi dħul mill-bejgħ iktar baxx. Din waħedha ma hijiex differenza fit-trattament, iżda din it-tassazzjoni ddifferenzjata tikkorrispondi għall-prinċipju ġeneralment aċċettat ta' tassazzjoni skont il-kapaċità ta' ħlas. Sakemm il-bażi taxxabbli u t-tassazzjoni jkunu fl-istess proporzjon ma' xulxin bħal ma huwa pereżempju l-każ fir-rigward ta' rata ta' taxxa proporzjonali ("flat tax"), differenza fit-trattament diġà tkun tista' tiġi miċħuda.

52. Madankollu, fil-każ ta' rata ta' taxxa progressiva, il-bażi taxxabbli u t-tassazzjoni ma humiex fl-istess proporzjon għall-persuni taxxabbli kollha. Dan joħroġ partikolarment b'mod ċar fil-kawża preżenti, meta wieħed iqabbel ir-rati tat-taxxa medji li għalihom il-persuni taxxabbli huma suġġetti mad-dħul mill-bejgħ globali tagħhom, u mhux biss mal-livelli individwali ta' taxxa. Din ir-rata medja tat-taxxa tiżdied meta jintlaħqu l-livelli tad-dħul mill-bejgħ, u b'hekk impriżi bi dħul mill-bejgħ ogħla ġeneralment huma wkoll suġġetti għal rata ta' taxxa medja ogħla meta mqabbla ma' dik ta' impriżi bi dħul mill-bejgħ iktar baxx. Għaldaqstant, huma jħallsu taxxa ogħla mhux biss f'termini assoluti iżda wkoll f'termini relattivi. Din hija differenza fit-trattament tal-impriżi rispettivi [18].

b) Żvantaġġ għal sitwazzjoni transkonfinali

53. Konsegwentement, tqum il-kwistjoni dwar jekk din id-differenza fit-trattament tpoġġix fi żvantaġġ lill-impriżi barranin meta mqabbla ma' dawk nazzjonali.

54. F'dan ir-rigward ma jidher l-ebda ħjiel ta' diskriminazzjoni manifesta jew diretta kontra impriżi barranin. Dan peress li l-modalitajiet tal-ġbir tat-taxxa speċjali ma jiddifferenzjawx skont is-sede jew il-"post tal-oriġini" ta' impriża.

17 Sentenza tal-5 ta' Frar 2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47, punt 34).
18 F'dan is-sens, ara wkoll il-konklużjonijiet tiegħi fil-kawża Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, punt 49).

55. Madankollu, il-libertajiet fundamentali jipprojbixxu mhux biss diskriminazzjoni manifesta, iżda wkoll il-forom kollha ta' diskriminazzjoni, kemm dawk moħbija kif ukoll dawk indiretti, li jwasslu għall-istess riżultat permezz tal-applikazzjoni ta' kriterji ta' distinzjoni oħra [19]. Għaldaqstant, il-kwistjoni dwar jekk id-differenza fit-trattament tal-impriżi tal-bejgħ bl-imnut fir-rigward tal-kriterju tad-dħul mill-bejgħ nett annwali hijiex ugwali għal differenza fit-trattament fuq il-bażi tal-post tal-oriġini jew tas-sede tal-impriżi, hija deċiżiva għan-natura diskriminatorja fis-sens tal-Artikoli 49 u 54 TFUE.

56. F'dan il-kuntest, minn naħa, huwa neċessarju li jiġi ċċarat liema huma r-rekwiżiti li għandhom japplikaw għall-korrelazzjoni bejn il-kriterju ta' distinzjoni magħżul – f'dan il-każ id-dħul mill-bejgħ – u s-sede tal-impriżi (ara l-punti 57 *et seq.*). Min-naħa l-oħra, għandu jiġi eżaminat jekk diskriminazzjoni indiretta tistax tiġi preżunta fi kwalunkwe każ jekk il-kriterju ta' distinzjoni ntgħażel deliberatament b'għan diskriminatorju (ara l-punti 79 *et seq.*).

1) Korrelazzjoni rilevanti

57. Il-ġurisprudenza preċedenti ma toffri l-ebda stampa uniformi, la fir-rigward tal-portata u lanqas fir-rigward tan-natura tal-korrelazzjoni msemmija. Sal-lum, il-Qorti tal-Ġustizzja qieset bħala portata kwantitattiva kemm il-konkordanza fil-parti l-kbira tal-każijiet [20] kif ukoll is-sempliċi fatt ta' impatt predominanti fuq persuni mhux residenti [21], jew saħansitra tkellmet dwar sempliċi riskju ta' żvantaġġ [22]. F'termini kwalitattivi, għad hemm id-dubju dwar jekk il-korrelazzjoni għandhiex teżisti b'mod ġenerali [23] jew jekk għandhiex tirriżulta min-natura nnifisha tal-kriterju ta' distinzjoni, kif jindikaw diversi sentenzi [24], jew jekk hija tistax tistrieħ fuq sitwazzjonijiet fattwali inċidentali [25]. Barra minn hekk, ma huwiex ċar jekk il-korrelazzjoni kwantitattiva u kwalitattiva għandhiex tapplika b'mod kumulattiv jew, fejn applikabbli, jekk huwiex suffiċjenti li tapplika b'mod alternattiv.

58. Kif diġà spjegajt f'okkażjonijiet preċedenti, għandhom jiġu applikati kriterji stretti għall-preżunzjoni ta' diskriminazzjoni moħbija. Fil-fatt, id-diskriminazzjoni moħbija ma jistax ikollha l-effett li testendi d-definizzjoni tad-diskriminazzjoni, imma biss dak li tkopri wkoll il-każijiet fejn ma jkunx hemm diskriminazzjoni fuq il-livell strettament formali iżda fejn sostantivament ikun hemm l-istess effetti [26].

19 Sentenzi tas-26 ta' April 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, punt 30); tal-5 ta' Frar 2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47, punt 30); tat-8 ta' Lulju 1999, Baxter *et* (C-254/97, EU:C:1999:368, punt 13), u tal-14 ta' Frar 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, punt 26).

20 Ara s-sentenzi tas-26 ta' April 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, punt 31); tal-5 ta' Frar 2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47, punt 39); tat-22 ta' Marzu 2007, Talotta (C-383/05, EU:C:2007:181, punt 32); tat-8 ta' Lulju 1999, Baxter *et* (C-254/97, EU:C:1999:368, punt 13); tat-13 ta' Lulju 1993, Commerzbank (C-330/91, EU:C:1993:303, punt 15), u tas-7 ta' Lulju 1988, Stanton u L'Étoile 1905 (143/87, EU:C:1988:378, punt 9); ara wkoll is-sentenzi tas-26 ta' Ottubru 2010, Schmelz (C-97/09, EU:C:2010:632, punt 48 dwar il-moviment liberu tas-servizzi) u tat-3 ta' Marzu 1988, Bergandi (252/86, EU:C:1988:112, punt 28 dwar l-Artikolu 95 KEE).

21 Sentenza tal-1 ta' Ġunju 2010, Blanco Pérez u Chao Gómez (C-570/07 u C-571/07, EU:C:2010:300, punt 119).

22 Sentenza tat-22 ta' Marzu 2007, Talotta (C-383/05, EU:C:2007:181, punt 32); anki similarment is-sentenza tal-1 ta' Ġunju 2010, Blanco Pérez u Chao Gómez (C-570/07 u C-571/07, EU:C:2010:300, punt 119).

23 Ara s-sentenza tat-8 ta' Lulju 1999, Baxter *et* (C-254/97, EU:C:1999:368, punt 13).

24 Ara s-sentenza tal-1 ta' Ġunju 2010, Blanco Pérez u Chao Gómez (C-570/07 u C-571/07, EU:C:2010:300; punt 119 dwar il-libertà ta' stabbiliment); u dwar il-moviment liberu tal-ħaddiema ara wkoll is-sentenzi tat-2 ta' Marzu 2017, Eschenbrenner (C-496/15, EU:C:2017:152, punt 36); tal-5 ta' Diċembru 2013, Zentralbetriebsrat der gemeinnützigen Salzburger Landeskliniken Betriebs (C-514/12, EU:C:2013:799, punt 26); tat-28 ta' Ġunju 2012, Erny (C-172/11, EU:C:2012:399, punt 41), u tal-10 ta' Settembru 2009, Il-Kummissjoni vs Il-Ġermanja (C-269/07, EU:C:2009:527).

25 Ara s-sentenzi tad-9 ta' Mejju 1985, Humblot (112/84, EU:C:1985:185, punt 14), u tal-5 ta' Diċembru 1989, Il-Kummissjoni vs L-Italja (C-3/88, EU:C:1989:606, punt 9 dwar il-libertà ta' stabbiliment)

26 Ara wkoll il-konklużjonijiet tiegħi fil-kawża Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, punt 40), fil-kawża ANGED (C-233/16, EU:C:2017:852, punt 38), u fil-kawża Memira Holding (C-607/17, EU:C:2019:8, punt 36).

i) Kriterju kwantitattiv

59. Għaldaqstant, fl-ebda każ ma tista' tkun biżżejjed sempliċement prevalenza mil-lat kwantitattiv – fis-sens li jkunu affettwati iktar minn 50 % tal-impriżi – iżda, min-naħa l-oħra, il-korrelazzjoni bejn il-kriterju ta' distinzjoni applikat u s-sede tal-impriża għandha tkun tista' tinsab fil-parti l-kbira tal-każijiet[27].

60. Madankollu, dan l-element kwantitattiv jista' jikkawża diffikultajiet kunsiderevoli fl-applikazzjoni tal-liġi. Ir-riżultat tal-eżami jiddependi fuq liema komparatur jintgħażel. Għalhekk, fil-kawża Hervis Sport, il-Qorti tal-Ġustizzja staqsiet jekk il-biċċa l-kbira tal-kumpanniji marbuta li jaqgħu *taħt l-ogħla parti tat-taxxa speċjali* kinux marbuta ma' kumpanniji omm barranin[28].

61. Madankollu, l-għażla tal-ogħla parti tat-taxxa speċjali biss bħala kriterju ġenerali ma hijiex iġġustifikata. Ma jistax jiġi dedott għalfejn din il-parti waħda biss għandha tkun rilevanti għad-determinazzjoni tan-natura diskriminatorja. Eżami bbażat biss fuq l-ogħla parti tat-taxxa speċjali jsir saħansitra iktar dubjuż iktar ma t-taxxa tipprevedi livelli ta' progressjoni. Dan l-approċċ ifalli fl-intier tiegħu meta jkun hemm kurva ta' progressjoni li tispiċċa fix-xejn u li ma għandha l-ebda livell, bħal ma jiġri ħafna drabi fil-każ tat-taxxa fuq id-dħul.

62. Lanqas il-kunsiderazzjoni tal-Kummissjoni fuq il-fatt li l-parti l-kbira tal-ammont totali tat-taxxa speċjali tinġarr minn impriżi barranin ma hija konvinċenti[29]. Dan ma huwiex indikatur affidabbli tal-korrelazzjoni, iżda inċidentali biss. Minn naħa, f'dan il-każ speċifiku, kif tindika l-Ungerija, dan probabbilment ikun il-każ ukoll b'taxxa proporzjonali, li anki l-Kummissjoni ġustament tikkunsidra bħala aċċettabbli. Din il-karatteristika tkun dejjem issodisfatta jekk il-maġġoranza tas-suq hija ddominata minn impriżi barranin.

63. Min-naħa l-oħra, każijiet bħal dawn ma jkunux koperti fejn impriżi barranin individwali huma suġġetti għal rati ta' taxxa sostanzjali, filwaqt li madankollu ħafna impriżi nazzjonali iżgħar b'rati ta' taxxa baxxi xorta waħda jikkontribwixxu daqstant għall-ammont totali tat-taxxa speċjali li l-korrelazzjoni jkollha tiġi miċħuda. Jekk in-natura diskriminatorja tiġi dipendenti fuq din l-aħħar kontribuzzjoni ta' impriżi nazzjonali iżgħar, dan iwassal għal riżultati inċidentali u għaldaqstant ma jkunx jagħmel sens.

64. L-istess japplika għall-kunsiderazzjoni tar-rata tat-taxxa medja. Peress li teżisti differenza fit-trattament, fir-rigward ta' taxxi progressivi, fl-applikazzjoni ta' rati *medji* ta' taxxa differenti, jista' l-iktar l-iktar jiġi mistoqsi jekk, fil-maġġoranza l-kbira tal-każijiet, l-impriżi barranin kollha humiex żvantaġġati b'rabta ma' din ir-rata. Dan ikun il-każ biss jekk, fil-maġġoranza l-kbira tal-każijiet, din ir-rata medja tat-taxxa taqbeż sew dik li għaliha l-impriżi nazzjonali huma suġġetti bħala medja. Jekk dan kienx il-każ jew le ma huwiex ċar la mit-talba għal deċiżjoni preliminari u lanqas miċ-ċifri pprovduti mill-partijiet.

65. Iżda anki hawnhekk in-natura diskriminatorja finalment tkun tiddependi fuq ir-rata medja tat-taxxa tal-impriżi nazzjonali iżgħar. Għal darba oħra, dan iwassal għal riżultati inċidentali u għalhekk ma jagħmilx sens. L-Istati Membri li jfittxu li jattiraw investituri barranin ma jkunux jistgħu f'daqqa waħda jiġbru taxxa progressiva fuq id-dħul jekk u minħabba li l-investituri l-ġodda jkunu dawk – b'mod intenzjonali – li jġorru l-parti l-kbira tad-dħul mit-taxxa (jew f'termini assoluti jew inkella mir-rati medji ogħla tat-taxxa tagħhom) minħabba s-suċċess ekonomiku tagħhom. Dan ikun riżultat assurd, li juri li kunsiderazzjoni kwantitattiva ma hijiex xierqa.

27 Ara l-konklużjonijiet tiegħi fil-kawża Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, punt 41).

28 Sentenza tal-5 ta' Frar 2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47, punt 45).

29 Skont il-punt 40 tal-osservazzjonijiet bil-miktub tagħha.

66. Eżami purament kwantitattiv għandu wkoll, minbarra d-diffikultajiet ta' kalkolu msemmija iktar 'il fuq (ara l-punti 59 *et seq.*), l-iżvantaġġ li jikkawża inċertezza legali sinjifikattiva, sakemm ma jiġix stabbilit livell speċifiku[30]. Iżda anki livell speċifiku jkun jinvolvi problemi korollarji, bħal pereżempju tilwimiet li diffiċli jiġu solvuti bejn statistiki konfliġġenti kif ukoll il-varjazzjonijiet li jseħħu fiċ-ċifri matul iż-żmien. Fil-fatt, fil-każ preżenti, in-numru ta' impriżi "nazzjonali" inklużi fit-tieni l-ogħla rata ta' taxxa ttriplika f'sentejn (minn 10 % għal 30 %).

67. Barra minn hekk, skont ir-rapporti tal-istampa, pereżempju, bħalissa madwar 26 impriża, li minnhom erbgħa biss huma residenti fi Franza, huma suġġetti għat-"taxxa fuq is-servizzi diġitali", li għadha kif ġiet introdotta f'dan l-Istat. Jekk bidla fiċ-ċifri tas-sena ta' wara twassal għal evalwazzjoni legali differenti, l-eżistenza ta' restrizzjoni għal-libertajiet fundamentali (jekk jiġi preżunt li t-22 impriża l-oħra jistgħu jinvokaw il-libertajiet fundamentali) tkun tiddependi dejjem fuq din l-istatistika, li tiġi disponibbli biss snin wara.

68. Barra minn hekk, jekk wieħed jieħu bħala bażi l-azzjonisti mifruxa (kumpannija pubblika ta' responsabbiltà limitata jkollha eluf ta' azzjonisti) jinħolqu problemi sinjifikattivi fid-determinazzjoni ta' kriterju kwantitattiv. Lanqas ma huwa ċar kif għandha tiġi evalwata kumpannija b'żewġ azzjonisti, fejn wieħed minn dawn l-azzjonisti jkun residenti barra l-pajjiż u l-ieħor fil-pajjiż. Fil-każ li kellhom jittieħdu l-azzjonisti bħala bażi – kif għamlu l-Kummissjoni u l-qorti tar-rinviju – fil-każijiet li jirrigwardaw strutturi ta' gruppi, għandhom jittieħdu biss bħala bażi l-kumpannija azzjonarja prinċipali tal-grupp (jiġifieri l-kumpannija omm tal-grupp) u l-azzjonisti tagħha, sabiex jiġi ddeterminat jekk hijiex verament affettwata kumpannija minn Stat ieħor tal-Unjoni, kumpannija li toriġina minn pajjiż terz jew kumpannija nazzjonali?

69. Fil-kawża preżenti, l-azzjonisti tal-kumpannija omm, jiġifieri l-kumpannija omm tal-grupp attwali, ma humiex magħrufa mill-Qorti tal-Ġustizzja. Dan il-każ juri tajjeb ħafna l-ineffiċjenza ta' approċċ kwantitattiv, li huwa wkoll ibbażat fuq kif l-azzjonisti ta' kumpannija huma strutturati.

ii) Kriterju kwalitattiv

70. Għalhekk, jidhirli li l-element purament kwantitattiv huwa inqas importanti mill-kriterju kwalitattiv li bħalissa qiegħed jintuża ta' spiss mill-Qorti tal-Ġustizzja u li skontu l-kriterju ta' distinzjoni għandu *min-natura tiegħu jew, tipikament* jaffettwa impriżi barranin[31]. Għalhekk, rabta sempliċement inċidentali, tkun kemm tkun għolja mil-lat kwantitattiv, bħala prinċipju ma tistax tkun biżżejjed sabiex tiġġustifika diskriminazzjoni indiretta.

71. Madankollu, il-kriterju ta' korrelazzjoni jeħtieġ intrinsikament speċifikazzjoni iktar dettaljata sabiex tiġi evitata applikazzjoni vaga. Il-Qorti tal-Ġustizzja assumiet korrelazzjoni, pereżempju, f'każ fejn l-ispiżjara li diġà pprattikaw l-attività tagħhom fil-pajjiż ingħataw preferenza fl-għoti ta' permessi ta' stabbiliment[32]. Dan kien ibbażat fuq il-kunsiderazzjoni korretta li korrelazzjoni bejn is-sede u l-post tal-attività ta' impriża ssegwi ċerta loġika jew karatteristika intrinsika u ma hijiex ibbażata biss fuq in-natura inċidentali ta' suq jew ta' industrija partikolari.

30 Ara s-sentenza tas-26 ta' April 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, punt 38) fejn il-Qorti tal-Ġustizzja jidher li assumiet li 61.5 % u 52 %, rispettivament, ma humiex biżżejjed sabiex tiġi preżunta diskriminazzjoni indiretta mingħajr, madankollu, ma indirizzat liema limitu kellu jintlaħaq.

31 Ara s-sentenzi tat-2 ta' Marzu 2017, Eschenbrenner (C-496/15, EU:C:2017:152, punt 36 dwar il-moviment liberu tal-ħaddiema); tal-5 ta' Diċembru 2013, Zentralbetriebsrat der gemeinnützigen Salzburger Landeskliniken Betriebs (C-514/12, EU:C:2013:799, punt 26); tat-28 ta' Ġunju 2012, Erny (C-172/11, EU:C:2012:399, punt 41); tal-1 ta' Ġunju 2010, Blanco Pérez u Chao Gómez (C-570/07 u C-571/07, EU:C:2010:300; punt 119 dwar il-libertà ta' stabbiliment); tal-10 ta' Settembru 2009, Il-Kummissjoni vs Il-Ġermanja (C-269/07, EU:C:2009:527), u tat-8 ta' Lulju 1999, Baxter *et* (C-254/97, EU:C:1999:368, punt 13).
Ara wkoll il-konklużjonijiet tiegħi fil-kawża ANGED (C-233/16, EU:C:2017:852, punt 38) u fil-kawża Memira Holding (C-607/17, EU:C:2019:8, punt 36); b'effett oppost, il-konklużjonijiet tiegħi fil-kawża Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, punti 42 *et seq.*).

32 Sentenza tal-1 ta' Ġunju 2010, Blanco Pérez u Chao Gómez (C-570/07 u C-571/07, EU:C:2010:300, punt 122).

72. L-istess japplika għas-sidien tal-vetturi rreġistrati fi Stat Membru, li l-maġġoranza tagħhom huma ċittadini tiegħu, peress li r-reġistrazzjoni tal-vetturi kienet marbuta mar-residenza tas-sidien tal-vetturi, kif spjega reċentement l-Avukat Ġenerali Wahl[33]. Anki l-għażla ta' element ta' rabta, li jista' jiġi ssodisfatt biss minn vetturi mmanifatturati barra l-pajjiż, minħabba li fuq bażi nazzjonali ma jiġux immanifatturati tali vetturi, huwa każ bħal dan[34].

73. Għandha tiġi preżunta wkoll korrelazzjoni intrinsika fil-karatteristika tal-ksib "ta' dħul taxxabbli". L-isfond għal dan huwa li d-dritt fiskali fil-qasam tat-tassazzjoni tal-impriżi huwa kkaratterizzat min-natura doppja ta', minn naħa, id-dħul iġġenerat fil-pajjiż u ntaxxat hemm u, min-naħa l-oħra, id-dħul iġġenerat barra mill-pajjiż li għaldaqstant ma huwiex intaxxat fil-pajjiż. Għalhekk, jekk vantaġġ huwa marbut mal-ġenerazzjoni simultanja ta' dħul taxxabbli, dan huwa fin-natura tiegħu intrinsikament ikkorrelat ma' vantaġġ għall-impriżi nazzjonali[35].

74. Għalhekk, l-element rilevanti huwa rabta intrinsika mal-kriterju ta' distinzjoni li anki f'kunsiderazzjoni astratta tissuġġerixxi b'mod ċar il-probabbiltà ta' korrelazzjoni fil-maġġoranza kbira tal-każijiet.

75. Jekk dawn il-prinċipji jiġu applikati għall-kawża preżenti, il-kwistjoni kruċjali hija jekk l-ammont ta' dħul mill-bejgħ ta' kumpannija huwiex intrinsikament ikkorrelatat mas-sede (barranija) ta' impriża jew tal-azzjonisti li jikkontrollawha. Fil-konklużjonijiet tiegħi fil-kawża Hervis Sport diġà osservajt li huwa minnu li impriżi bi dħul mill-bejgħ għoli għandhom it-tendenza li ġeneralment joperaw transkonfinalment fis-suq intern u b'hekk jista' jkun hemm ċerta probabbiltà li dawn l-impriżi jkunu attivi fi Stati Membri oħra[36].

76. Iżda dan, fih innifsu, ma huwiex biżżejjed. Wara kollox, l-impriżi li għandhom dħul mill-bejgħ għoli jistgħu jkunu kkontrollati wkoll minn residenti[37]. Huwa partikolarment minnu, meta, bħal hawnhekk – ara l-Artikolu 3(2) tal-Liġi dwar it-Taxxa Speċjali – jittieħed bħala bażi d-dħul mill-bejgħ fil-pajjiż u mhux id-dħul mill-bejgħ globali. Jidher li ma hemm l-ebda raġuni għaliex ġeneralment għandu jiġi preżunt li impriżi barranin li joperaw fl-Ungerija ser jiksbu dħul mill-bejgħ ogħla permezz tal-bejgħ fi ħwienet bl-imnut *fl-Ungerija* minn impriżi nazzjonali.

77. Fi kliem ieħor, il-kriterju tad-dħul mill-bejgħ ma huwiex kriterju ta' distinzjoni intrinsikament transkonfinali, iżda huwa kriterju ta' distinzjoni newtrali. Id-dħul mill-bejgħ bħala bażi għall-kalkolu ta' taxxa diretta huwa newtrali bħalma huma l-profitti (jew l-assi). Il-libertajiet fundamentali la jiffavorixxu wieħed u lanqas l-ieħor. F'dan ir-rigward hemm "inċidenza" storikament kontinġenti tas-suq Ungeriż tal-bejgħ bl-imnut li possibbilment ġiet sfruttata deliberatament mil-leġiżlatur Ungeriż (dwar din il-kwistjoni ara l-punti 79 *et seq.*).

78. Dan huwa kkonfermat ukoll mill-istatistika ppreżentata lill-Qorti tal-Ġustizzja. Pereżempju, statistika mill-kawża Vodafone (C-75/18) turi li fl-Ungerija fost l-ikbar għaxar impriżi li kienu suġġetti għat-taxxa fuq l-impriżi fl-2010, tliet impriżi biss ma kinux miżmuma minn azzjonisti barranin. Evidentement, l-ekonomija Ungeriża hija ġeneralment ikkaratterizzata minn perċentwal għoli ta' impriżi li rnexxew (jiġifieri impriżi kbar, bi dħul mill-bejgħ u profitti għoljin) u li huma miżmuma minn azzjonisti barranin. Skont l-Ungerija, partijiet importanti tal-ekonomija Ungeriża, bħall-industrija

33 Konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Wahl fil-kawża L-Awstrija vs Il-Ġermanja (C-591/17, EU:C:2019:99, punt 47).
34 Sentenza tad-9 ta' Mejju 1985, Humblot (112/84, EU:C:1985:185, punti 14 u 16).
35 Ara, f'dan ir-rigward, il-konklużjonijiet tiegħi fil-kawża Memira Holding (C-607/17, EU:C:2019:8, punt 38).
36 Ara l-konklużjonijiet tiegħi fil-kawża Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, punt 51).
37 Ara, f'dan ir-rigward, il-konklużjonijiet tiegħi fil-kawża Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, punt 51).

tal-ipproċessar, jikkonsistu primarjament minn kumpanniji barranin, li jiġġeneraw bejn 85 % sa 97 % tad-dħul mill-bejgħ kollu[38]. Iżda, ovvjament, dan il-fatt storikament kontinġenti ma jfissirx li kull taxxa addizzjonali li titfa' piż ikbar partikolarment fuq l-iktar impriżi li għandhom suċċess fis-suq, għandha effett indirettament diskriminatorju.

2) Effetti ta' tqegħid fi żvantaġġ deliberat u intenzjonali

79. Madankollu, il-Kummissjoni ssostni wkoll li l-leġiżlatur Ungeriż intenzjonalment u deliberatament ikkawża l-effett diskriminatorju bit-taxxa speċjali. Dwar dan, il-Kummissjoni tirreferi għal stqarrijiet magħmula fid-dibattitu parlamentari rilevanti kif ukoll għal siltiet minn dokumenti tal-gvern.

80. F'dan ir-rigward, tqum il-mistoqsija dwar jekk restrizzjoni għal libertà fundamentali tistax tiġi preżunta anki jekk kriterju ta' distinzjoni, li essenzjalment ma huwiex ta' żvantaġġ, kien suġġettivament magħżul b'mod intenzjonali sabiex jagħti żvantaġġ kwantitattiv għoli lill-impriżi li normalment għandhom azzjonisti barranin. Għal dan il-għan, intenzjoni bħal din għandha tkun legalment rilevanti (ara (i)) u trid tkun ġiet ippruvata b'mod xieraq (ara (ii)).

i) Rilevanza tal-intenzjoni politika għall-evalwazzjoni tad-diskriminazzjoni indiretta

81. Nara ċerti riskji ta' kunsiderazzjoni suġġettiva ta' diskriminazzjoni indiretta li essenzjalment għandha tiġi ddeterminata oġġettivament[39]. B'mod partikolari, l-inċertezzi marbuta mal-konstatazzjoni ta' rieda suġġettiva ta' diskriminazzjoni fi Stat Membru jqajmu tħassib[40] u problemi korollarji (pereżempju, bħal dik kif ser tiġi vverifikata).

82. Madankollu, fid-dawl tat-tifsira u tal-għan tal-kriterju kwalitattiv fil-kuntest ta' diskriminazzjoni indiretta (ara l-punti 55 u 70 *et seq.* iktar 'il fuq) u tal-projbizzjoni ta' abbuż ta' drittijiet (jiġifieri l-projbizzjoni ta' aġir kontradittorju) irrikonoxxuta mid-dritt tal-Unjoni, din il-kwistjoni għandha tiġi affermata bħala prinċipju, iżda taħt kundizzjonijiet stretti ħafna biss.

83. L-għan tal-kriterju kwalitattiv huwa li jiġu esklużi korrelazzjonijiet kwantitattivi purament inċidentali fil-qasam tad-diskriminazzjoni indiretta. Sa ċertu punt, dan il-kriterju jipproteġi s-sovranità fiskali tal-Istat Membru minn restrizzjonijiet imposti mid-dritt tal-Unjoni li, f'kunsiderazzjoni purament kwantitattiva, jistgħu jirriżultaw biss minn preponderanza inċidentali ta' persuni taxxabbli barranin f'żona partikolari. Madankollu, jekk il-korrelazzjoni tintgħażel intenzjonalment u esklużivament f'din il-forma sabiex b'mod immirat tpoġġi fi żvantaġġ persuni taxxabbli barranin, għaldaqstant tkun preċiżament nieqsa din l-inċidenza u għalhekk ma għandux ikun hemm ir-rikonoxximent tal-protezzjoni tal-Istat Membru.

38 Ara, f'dan ir-rigward, il-punt 53 tal-osservazzjonijiet bil-miktub.

39 Ara l-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Wahl fil-kawża L-Awstrija vs Il-Ġermanja (C-591/17, EU:C:2019:99, punti 71 u 72), li, b'riferiment għas-sentenza tas-16 ta' Settembru 2004, Il-Kummissjoni vs Spanja (C-227/01, EU:C:2004:528, punti 56 *et seq.*) ġustament jinnota li fil-qafas ta' rikors għal nuqqas ta' twettiq ta' obbligu għandha ssir evalwazzjoni oġġettiva. Madankollu, l-affarijiet ma jistgħux ikunu differenti fil-każ ta' talba għal deċiżjoni preliminari minħabba li fiż-żewġ każijiet hija kkonċernata evalwazzjoni tad-diskriminazzjoni.

40 Ara biss it-tħassib kompletament iġġustifikat li tqajjem fil-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Wahl fil-kawża L-Awstrija vs Il-Ġermanja (C-591/17, EU:C:2019:99, punti 70 *et seq.*).

84. Dan l-approċċ jista' jkun ibbażat fuq il-prinċipju legali ġenerali tal-projbizzjoni ta' abbuż tad-dritt[41], li fl-Unjoni kollha ma japplikax biss għal persuni taxxabbli (issa, fil-livell tal-Unjoni, ara l-Artikolu 6 tad-Direttiva 2016/1164[42]). Bħall-Avukat Ġenerali Campos Sánchez-Bordona[43], jiena tal-fehma li, finalment, l-Istati Membri huma wkoll suġġetti għal dan il-prinċipju legali ġenerali bis-saħħa tal-Artikolu 4(3) TUE.

85. Għalhekk, il-Qorti tal-Ġustizzja diġà ddeċidiet li d-dritt tal-Unjoni huwa għaldaqstant ibbażat fuq il-premessa fundamentali li tipprovdi li kull Stat Membru jikkondividi mal-Istati Membri l-oħrajn kollha, u jirrikonoxxi li dawn jikkondividu miegħu, sensiela ta' valuri komuni li fuqhom hija bbażata l-Unjoni, kif jippreċiża l-Artikolu 2 TUE. Huwa preċiżament f'dan il-kuntest li l-Istati Membri, b'mod partikolari, bis-saħħa tal-prinċipju ta' kooperazzjoni leali stabbilit fl-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 4(3) TUE, huma responsabbli sabiex jiżguraw, fit-territorji rispettivi tagħhom, l-applikazzjoni u l-osservanza tad-dritt tal-Unjoni u sabiex jieħdu, għal dan l-għan, kull miżura ġenerali jew partikolari xierqa sabiex jiżguraw li jitwettqu l-obbligi li joħorġu mit-Trattati jew li jirriżultaw mill-atti tal-istituzzjonijiet tal-Unjoni[44].

86. B'mod partikolari, it-tielet subparagrafu tal-Artikolu 4(3) TUE jeħtieġ li l-Istati Membri joqogħdu lura minn kwalunkwe miżura li tista' tipperikola l-ilħuq tal-għanijiet tal-Unjoni. Madankollu, jekk setgħat eżistenti nazzjonali (f'dan il-każ l-introduzzjoni ta' taxxa oħra fuq id-dħul) jintgħażlu deliberatament u esklużivament b'tali mod li jpoġġu fi żvantaġġ impriżi barranin u għalhekk jirrestrinġuhom fil-libertajiet fundamentali tagħhom mogħtija mid-dritt tal-Unjoni (għalhekk sabiex idgħajfu d-dritt tal-Unjoni), allura dan jikser il-kunċett tal-Artikolu 4(3) TUE u taħt ċerti ċirkustanzi jista' jitqies bħala abbuż ta' dritt. Sussegwentement, taħt dawn iċ-ċirkustanzi din tista' titqies ukoll diskriminazzjoni indiretta.

87. Madankollu, mit-tħassib espress iktar 'il fuq jidher ukoll li din għandha tkun eċċezzjoni limitata ħafna, li għandha tiġi applikata b'mod restrittiv u teħtieġ il-produzzjoni ta' prova speċifika sabiex titħares l-awtonomija tal-Istati Membri. Restrizzjoni indiretta tal-libertajiet fundamentali li tirriżulta minn każ ta' abbuż ta' dritt minn Stat Membru ma għandha bl-ebda mod tiġi aċċettata b'mod leġġer fuq il-bażi ta' sempliċi spekulazzjoni, statistika ddokumentata b'mod inadegwat, stqarrijiet individwali ta' politikanti[45] jew suppożizzjonijiet oħra.

88. Għall-kuntrarju, irid ikun hemm provi ċari li t-tqegħid fi żvantaġġ ta' impriżi barranin kien jikkostitwixxi l-għan primarju tal-miżura, li kienet ipperċepita u ssostanzjata bħala tali mill-Istat Membru (u mhux biss minn persuni kkonċernati individwali), bħal f'każi oħra ta' abbuż, u ma tista' tiġi nnotata l-ebda raġuni oġġettiva oħra għall-iskema magħżula.

ii) Prova tal-intenzjoni ta' diskriminazzjoni rilevanti

89. Madankollu, f'dan ir-rigward jeżistu dubji kunsiderevoli. Il-Kummissjoni, minn naħa, tibbaża l-eżistenza ta' intenzjoni ta' diskriminazzjoni fuq l-osservazzjoni tagħha li l-linja li tissepara l-ogħla livell ta' dħul mill-bejgħ (iktar minn HUF 100 biljun) mil-livell tan-nofs (bejn HUF 30 biljun u HUF 100 biljun), hija kważi preċiżament il-linja diviżorja bejn l-impriżi nazzjonali u dawk barranin.

41 Ara, pereżempju, is-sentenza tal-5 ta' Lulju 2007, Kofoed (C-321/05, EU:C:2007:408, punt 38).

42 Direttiva tal-Kunsill (UE) 2016/1164 tat-12 ta' Lulju 2016 li tistabbilixxi regoli kontra l-prattiki ta' evitar tat-taxxa li jaffettwaw direttament il-funzjonament tas-suq intern (ĠU 2016, L 193, p. 1).

43 Konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Campos Sánchez-Bordona fil-kawża Wightman *et* (C-621/18, EU:C:2018:978, punti 153 u 170).

44 Sentenza tas-6 ta' Marzu 2018, Achmea (C-284/16, EU:C:2018:158, punt 34), Opinjoni 2/13 (Adeżjoni tal-Unjoni għall-KEDB), tat-18 ta' Diċembru 2014 (EU:C:2014:2454, punti 168 u 173), Opinjoni 1/09 (Ftehim dwar il-ħolqien ta' sistema unifikata ta' riżoluzzjoni ta' tilwim fil-qasam tal-privattivi) tat-8 ta' Marzu 2011 (EU:C:2011:123, punt 68).

45 Dikjarazzjonijiet mill-politiċi, partikolarment f'kampanja elettorali ma humiex biżżejjed, kif ġie ġustifikament enfasizzat fil-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Wahl fil-kawża L-Awstrija vs Il-Ġermanja (C-591/17, EU:C:2019:99, punti 70 u 71). Għaldaqstant, dan għandu japplika wkoll fir-rigward ta' dibattitu parlamentari pubbliku.

90. Madankollu, dan ma jistax jiġi dedott miċ-ċifri ppreżentati, anki jekk fil-biċċa l-kbira impriżi ta' proprjetà barranija jaqgħu taħt l-ogħla żewġ livelli ta' taxxa. Dan għaliex hemm ukoll ħafna impriżi li huma proprjetà ta' ċittadini minn pajjiżi oħra tal-Unjoni li jaqgħu taħt it-tielet livell. Barra minn hekk, mill-2012, mill-inqas 30 % tal-impriżi inklużi fit-tieni livell ta' taxxa kienu proprjetà ta' ċittadini nazzjonali. Għalhekk, ma tantx huwa possibbli li wieħed jitkellem dwar linja diviżorja ċara. Il-proporzjon ta' impriżi ta' proprjetà barranija li "jibbenefikaw" ukoll minn rata ta' taxxa iktar baxxa huwa wkoll għoli ħafna. Barra minn hekk, il-proporzjon ta' impriżi ta' proprjetà barranija li jibbenefikaw ukoll mill-eżenzjoni mit-taxxa ma huwiex magħruf.

91. Jekk, kif tissuġġerixxi l-qorti tar-rinviju, is-settur tal-bejgħ bl-imnut fl-ekonomija Ungeriża huwa tabilħaqq ikkostitwit minn mudell organizzattiv ta' ħafna bejjiegħa bl-imnut iżgħar taħt ditta waħda (mudell ta' konċessjoni), allura l-konstatazzjoni ta' hawn fuq hija wkoll il-konsegwenza loġika. Ħafna persuni taxxabbli jista' jkollhom bħala total l-istess dħul mill-bejgħ, iżda kull wieħed għandu biss dħul mill-bejgħ baxx li mbagħad huwa wkoll suġġett għal rata ta' taxxa iktar baxxa. Essenzjalment, madankollu, bil-mudell organizzattiv ċentralizzat tagħha, Tesco ma hijiex qiegħda tikkompeti mal-bejjiegħa bl-imnut l-oħra Ungeriżi taxxabbli bħala ħaġa waħda, iżda biss ma' kull bejjiegħ bl-imnut individwali (indipendenti) taxxabbli.

92. Iżda ċentralizzazzjoni tal-bqija tal-kummerċ bl-imnut Ewropew (ħafna ħwienet f'idejn persuna taxxabbli waħda) issa twassal sabiex tassazzjoni progressiva fuq id-dħul tal-kummerċ bl-imnut fl-Ungerija tikkostitwixxi abbuż, hekk kif katina Ewropea tal-bejgħ bl-imnut, bl-użu tal-mudell organizzattiv tagħha, ġiet stabbilita fl-Ungerija?

93. Dan huwa dubjuż. B'mod partikolari, Tesco ma ġietx prekluża milli tadatta l-istruttura organizzattiva tagħha għall-kundizzjonijiet tat-taxxa mibdula u lanqas milli topera l-fergħat tagħha fuq mudell ta' konċessjoni. Kienet tkun possibbli wkoll organizzazzjoni permezz ta' numru ta' persuni ġuridiċi kkontrollati. Sakemm ir-regola tal-aggregazzjoni ma tapplikax, dan inaqqas ukoll ir-rata tat-taxxa medja. It-tassazzjoni għalhekk tiddependi fuq il-forma legali magħżula. Madankollu, il-libertajiet fundamentali ma jirrikjedux tassazzjoni li hija newtrali fir-rigward tal-forma legali [46], iżda biss taxxa li ma tiddiskriminax kontra sitwazzjoni transkonfinali. Għaldaqstant, tassazzjoni iktar stretta ta' ċerta forma ta' organizzazzjoni ċentralizzata lanqas ma tista' titqies fiha nnifisha bħala abbuż.

94. Min-naħa l-oħra, il-kliem f'dan id-dibattitu parlamentari, li kien jirrigwarda l-introduzzjoni tal-hekk imsejħa taxxa fi żmien ta' kriżi (l-Ungerija kienet qiegħda terġa' tipprova tikkonforma mal-kriterji tad-defiċit tal-baġit tal-Unjoni), huwa simili ħafna għad-dibattitu BEPS [47] attwali. Il-kwistjoni ewlenija eżaminata fid-dibattitu parlamentari kienet li l-gruppi multinazzjonali kbar jistgħu jimminimizzaw il-profitti tagħhom fl-Ungerija, sabiex il-piż tat-taxxa jinġarr b'mod ġenerali minn impriżi żgħar u ta' daqs medju, sitwazzjoni li l-Liġi dwar it-Taxxa Speċjali għandha parzjalment tipprevjeni. Għalhekk, din il-leġiżlazzjoni speċjali dwar it-taxxa hija inqas diretta lejn impriżi *barranin* milli lejn impriżi (*multinazzjonali*) internazzjonali, li joperaw fuq livell transkonfinali.

95. Dan juri wkoll ir-raġuni oġġettiva tal-leġiżlazzjoni fiskali kkontestata. Kif turi statistika pprovduta lill-Qorti tal-Ġustizzja fil-kawża Vodafone, fl-2010, mill-għaxar impriżi l-iktar b'saħħithom, nofshom biss ħallsu t-taxxa fuq il-kumpanniji fl-Ungerija. Dawn huma impriżi li huma miżmuma minn ċittadini tal-Ungerija kif ukoll minn ċittadini ta' pajjiżi oħra tal-Unjoni. Mis-seba' impriżi bl-ogħla dħul mill-bejgħ fis-settur tal-bejgħ bl-imnut (l-impriżi kollha miżmuma minn ċittadini ta' pajjiżi oħra tal-Unjoni), saħansitra inqas minn nofshom ħalsu taxxa fuq il-kumpanniji. Dan jista' jkun marbut ma' telf reali. Madankollu, fis-seduta, il-Kummissjoni enfasizzat diversi drabi li l-profitt medju fis-settur

46 Ara, f'dan ir-rigward, il-konklużjonijiet tiegħi fil-kawża X (C-68/15, EU:C:2016:886, punt 24). Bħala riżultat anki s-sentenza tal-25 ta' Frar 2010, X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89, punti 37 *et seq.*), u s-sentenza tas-6 ta' Diċembru 2007, Columbus Container Services (C-298/05, EU:C:2007:754, punt 53).

47 F'termini sempliċi, dan jirreferi għall-arranġament fiskali tal-hekk imsejħa gruppi multinazzjonali, li fis-sistema fiskali preżenti għandhom possibbiltajiet (sostantivament legali) li jimminimizzaw il-bażi taxxabbli tagħhom f'pajjiżi b'taxxa għolja u li jċaqilqu l-profitti tagħhom f'pajjiżi b'taxxa baxxa (fejn BEPS huwa l-akronimu ta' Base Erosion and Profit Shifting).

tal-bejgħ bl-imnut fl-Ungerija kien ta' 2.68 % tad-dħul mill-bejgħ. Dan essenzjalment ikollu jirriżulta f'obbligu ta' ħlas ta' taxxa fuq il-kumpanniji korrispondenti. F'dan ir-rigward, lanqas ma jista' jiġi eskluż li dan il-profitt medju ta' 2.68 % tad-dħul mill-bejgħ ġie ttrasferit f'pajjiżi b'taxxa baxxa. Rabta tat-tassazzjoni mad-dħul mill-bejgħ tista' effettivament tipprova tirrimedja din is-sitwazzjoni.

96. Dan huwa konsistenti mal-approċċ tal-Kummissjoni fil-proposta tagħha għal taxxa fuq is-servizzi diġitali fl-Unjoni kollha[48]. Din tfittex ukoll li żżid il-kontribuzzjoni ta' impriżi multinazzjonali (hawnhekk l-iktar minn pajjiżi terzi speċifiċi) fl-ispiża tas-servizzi pubbliċi jekk dawn jiġġeneraw profitti fl-Unjoni iżda ma humiex suġġetti għat-taxxa fuq id-dħul hemmhekk. Jekk il-Kummissjoni diġà tqis taxxa progressiva bbażata fuq id-dħul mill-bejgħ fuq ċerti impriżi bħala neċessarja sabiex toħloq taxxa ġusta bejn l-impriżi pan-Ewropej il-kbar li joperaw fuq livell globali u dawk iżgħar li joperaw (biss) fl-Ewropa, allura taxxa nazzjonali komparabbli li tfittex li impriżi ikbar jikkontribwixxu iktar għall-ispejjeż ġenerali milli l-impriżi iżgħar, bħala prinċipju ma tantx tidher li hija abbuż ta' dritt.

97. B'mod partikolari, il-Kummissjoni tinvoka biss id-dikjarazzjonijiet ta' tliet Membri Parlamentari fid-dibattitu parlamentari u xi siltiet tad-dokumenti tal-gvern. Fil-fehma tiegħi, lanqas dan ma huwa biżżejjed sabiex Stat Membru jiġi akkużat b'abbuż tad-dritt. Jekk id-dikjarazzjonijiet fid-dibattitu parlamentari jkunu suffiċjenti, l-oppożizzjoni jkollha (jew saħansitra membru parlamentari individwali) l-opportunità li tikkomprometti kwalunkwe deċiżjoni tal-leġiżlatur permezz ta' osservazzjonijiet xierqa.

98. Normalment, peress li l-gvern huwa marbut bid-deċiżjoni tal-Parlament u mhux *viċe versa*, għandi wkoll riżervi li jittieħdu bħala bażi dokumenti individwali tal-gvern. Huwa iktar importanti l-preambolu (legali) uffiċjali u mhux sempliċement il-motivi tal-kontenut leġiżlattiv mogħtija lill-elettorat[49]. Madankollu, mill-ewwel wieħed ma jidhirx li din it-taxxa kienet maħsuba primarjament sabiex jiġu ntaxxati persuni ta' nazzjonalità oħra tal-Unjoni.

99. Barra minn hekk, il-limitu ta' HUF 500 miljun għall-ewwel livell ta' tassazzjoni ma jkoprix esklużivament impriżi barranin. Kwalunkwe impriża nazzjonali u barranija ġdida li topera fis-suq Ungeriż tal-bejgħ bl-imnut tibbenefika wkoll minn tnaqqis fit-taxxa. F'dan ir-rigward, l-istruttura magħżula tar-rata tat-taxxa tiffavorixxi partikolarment lill-hekk imsejħa "start-ups" meta mqabbla mal-impriżi l-kbar, li jkunu diġà stabbiliti sew fis-suq[50]. Hija tiffavorixxi wkoll, kif argumentat il-Polonja waqt is-seduta, intrapriżi ta' daqs żgħir u medju meta mqabbla ma' gruppi kbar, u b'hekk struttura tas-suq iktar deċentralizzata. Fir-rigward tal-kwistjoni ta' jekk il-limiti ta' HUF 30 biljun u HUF 100 biljun ta' dħul mill-bejgħ humiex l-"aħjar" limitu jew jekk kienx ikun "aħjar" xi ammont ieħor – fis-seduta l-Kummissjoni "ipproponiet" limitu ta' HUF 10 miljun sa HUF 50 miljun – din il-kwistjoni hija deċiżjoni tal-leġiżlatur nazzjonali, li lil hinn mill-abbuż tad-dritt la l-Qorti tal-Ġustizzja u lanqas il-Kummissjoni ma jistgħu jivverifikaw.

100. Min-naħa l-oħra, matul is-seduta, il-Kummissjoni ddikjarat repetutament li t-taxxa fuq id-dħul ibbażata fuq id-dħul mill-bejgħ ma kienet tagħmel ebda sens ("makes no sense"). Ma nqisx bħala xierqa din id-dikjarazzjoni bbażata fuq l-argument li hija biss it-tassazzjoni tad-dħul ibbażata fuq il-profitt li hija konsistenti mal-prinċipju tat-tassazzjoni skont il-kapaċità ta' ħlas.

48 Ara l-premessa 23 dwar il-Proposta għal Direttiva tal-Kunsill dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq is-servizzi diġitali fir-rigward tad-dħul li jirriżulta mill-provvista ta' ċerti servizzi diġitali tal-21 ta' Marzu 2018 (COM(2018) 148 final) u l-Memorandum ta' Spjegazzjoni fil-paġna 2 tal-Proposta, li jistqarru li r-regoli attwali tat-taxxa korporattiva ma humiex xierqa għall-ekonomija diġitali.

49 Anki l-Avukat Ġenerali Wahl fil-konklużjonijiet tiegħu fil-kawża L-Awstrija vs Il-Ġermanja (C-591/17, EU:C:2019:99, punt 70) jinnota b'mod xieraq: "F'dan il-kuntest, huwa immaterjali li xi politiċi Ġermaniżi affermaw bil-mitfuħ, matul kampanja elettorali, li kellhom l-intenzjoni li jintroduċu tariffa għal vjaġġaturi barranin fuq l-awtostradi Ġermaniżi. Dawn l-affermazzjonijiet x'aktarx li huma manifestazzjoni ta' — f'parafrażi ta' kwotazzjoni famuża — fantażma li ilu jidher fl-Ewropea tul dawn l-aħħar snin: il-fantażma tal-popoliżmu u tas-sovraniżmu".

50 Huwa interessanti li l-Kummissjoni tiġġustifika t-tariffa gradwali tat-taxxa fuq is-servizzi diġitali proposta billi teskludi "il-livell limitu […] lill-impriżi ż-żgħar u lill-istartups, billi l-piż tal-konformità mat-taxxa l-ġdida x'aktarx ikollu effett sproporzjonat fuqhom" – Premessa 23 tal-Proposta għal Direttiva tal-Kunsill dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq is-servizzi diġitali fir-rigward tad-dħul li jirriżulta mill-provvista ta' ċerti servizzi diġitali tal-21 ta' Marzu 2018 (COM(2018) 148 final).

101. Kif diġà ddikjarajt fil-konklużjonijiet tiegħi fil-kawża Hervis Sport, l-ammont tad-dħul mill-bejgħ jista' definittivament ikun indikatur tipiku tal-kapaċità ta' ħlas fiskali. Minn naħa, dan huwa sostnut mill-fatt li ma huwiex possibbli li jiġu ġġenerati profitti għolja mingħajr dħul mill-bejgħ għoli, u, min-naħa l-oħra, mill-fatt li normalment il-profitti minn dħul mill-bejgħ addizzjonali (profitt marġinali) jiżdiedu minħabba spejjeż unitarji fissi iktar baxxi [51]. Għalhekk, ma jidhirx irraġonevoli li d-dħul mill-bejgħ jitqies bħala espressjoni tad-daqs jew tal-pożizzjoni fis-suq u tal-profitti potenzjali ta' impriża, kif ukoll bħala espressjoni tal-kapaċità ta' ħlas finanzjarja tagħha, u li din l-impriża tiġi ntaxxata fuq il-bażi ta' dan il-kriterju.

102. Konsegwentement, il-preżunzjoni ġenerali, li fuqha bbaża ruħu l-leġiżlatur Ungeriż, fis-sens li huma l-impriżi l-kbar (jiġifieri dawk bi dħul mill-bejgħ ogħla) li ġeneralment għandhom kapaċità finanzjarja ikbar ta' ħlas minn dawk iżgħar (ara wkoll il-preambolu għal-Liġi dwar it-Taxxa Speċjali) fi kwalunkwe każ ma hijiex irrilevanti [52]. Is-settur bankarju (privat) jiddifferenzja fis-self skont id-daqs tad-dħul mill-bejgħ tal-persuna li tissellef. Anki t-taxxa ppjanata fuq is-servizzi diġitali fl-Unjoni tidher li hija bbażata fuq din il-preżunzjoni sa fejn l-impriżi minn ċertu limitu tad-dħul mill-bejgħ biss għandhom jiġu ntaxxati (irrispettivament minn jekk fil-fatt jiġġenerawx profitti). Għalhekk, id-dħul mill-bejgħ forsi ma huwiex indikatur ideali, iżda lanqas ma huwa indikatur irrilevanti tal-kapaċità ta' ħlas finanzjarja.

103. Barra minn hekk, meta jittieħed bħala bażi d-dħul mill-bejgħ, jitħalla marġni iżgħar għal mudelli ta' arranġamenti fiskali ta' impriżi multinazzjonali, li huwa wieħed mill-punti ewlenin tal-hekk imsejjaħ dibattitu BEPS tal-aħħar deċennju u kien ukoll fattur ewlieni fid-dibattitu parlamentari Ungeriż. Il-Kummissjoni tiġġustifika wkoll espliċitament il-proposta tagħha għat-taxxa ppjanata fuq is-servizzi diġitali fil-premessa 23 [53] fuq il-bażi li "il-kumpaniji l-kbar huma l-iktar li jkollhom l-opportunità li jwettqu ppjanar aggressiv tat-taxxa".

c) Konklużjonijiet intermedjarji

104. Ma hemm l-ebda restrizzjoni indiretta tal-libertajiet fundamentali permezz tal-introduzzjoni ta' taxxa progressiva fuq id-dħul ibbażata fuq id-dħul mill-bejgħ għall-impriżi tal-bejgħ bl-imnut. Minn naħa, min-natura tiegħu l-kriterju magħżul mil-leġiżlatur Ungeriż tar-rabta mad-dħul mill-bejgħ ma jpoġġix fi żvantaġġ sitwazzjonijiet transkonfinali. Min-naħa l-oħra, fl-assenza ta' prova suffiċjentement issostanzjata u fid-dawl ta' raġuni fattwali għall-istruttura, l-Istat Membru Ungeriż ma jistax jiġi akkużat b'abbuż ta' dritt f'dan ir-rigward.

3. Sussidjarjament: ġustifikazzjoni ta' diskriminazzjoni indiretta

105. Fil-każ li l-Qorti tal-Ġustizzja xorta waħda kellha tassumi diskriminazzjoni indiretta, huwa sussidjarjament meħtieġ li jiġi mistoqsi jekk id-differenza fir-rata medja tat-taxxa li tirriżulta minnha hijiex iġġustifikata. Restrizzjoni għal-libertajiet fundamentali tista' tkun iġġustifikata minħabba raġunijiet imperattivi ta' interess pubbliku ġenerali, sa fejn din tkun xierqa sabiex tiżgura li jintlaħaq l-għan imfittex u ma tmurx lil hinn minn dak li huwa meħtieġ sabiex dan l-għan jintlaħaq [54].

51 Ara l-konklużjonijiet tiegħi fil-kawża Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, punt 61). F'dan ir-rigward ara wkoll il-konklużjonijiet tiegħi fil-kawża ANGED (C-233/16, EU:C:2017:852, punt 57).

52 Ara fl-istess sens, is-sentenza tas-16 ta' Mejju 2019, Il-Polonja vs Il-Kummissjoni (T-836/16 u T-624/17, EU:T:2019:338, punti 75 *et seq.*).

53 Proposta għal Direttiva tal-Kunsill dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq is-servizzi diġitali fir-rigward tad-dħul li jirriżulta mill-provvista ta' ċerti servizzi diġitali tal-21 ta' Marzu 2018 (COM(2018) 148 final).

54 Sentenzi tal-5 ta' Frar 2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47, punt 42), tal-24 ta' Marzu 2011, Il-Kummissjoni vs Spanja (C-400/08, EU:C:2011:172, punt 73), u tal-5 ta' Ottubru 2004, CaixaBank France (C-442/02, EU:C:2004:586, punt 17).

a) Raġunijiet imperattivi ta' interess ġenerali

106. Kif jirriżulta mill-preambolu għal-Liġi dwar it-Taxxa Speċjali, din it-taxxa speċjali sservi għall-konsolidazzjoni tal-bilanċ baġitarju, u hija imposta fuq il-persuni taxxabbli li l-kapaċità tagħhom li jikkontribwixxu għall-oneri pubbliċi hija ogħla mill-obbligu fiskali ġenerali. Huwa minnu li l-Qorti tal-Ġustizzja ċċarat li l-istabbiliment mill-ġdid tal-bilanċ baġitarju permezz taż-żieda fid-dħul fiskali [55] ma jista' jiġġustifika l-ebda diskriminazzjoni. Madankollu, l-effett partikolari tat-taxxa inkwistjoni ma għandux ikun iġġustifikat biss b'interessi fiskali, iżda b'rabta mas-setgħa ekonomika differenti ta' dawk suġġetti għat-taxxa, jiġifieri b'kunsiderazzjoni ta' qsim ġust tal-piż fis-soċjetà.

107. Madankollu, id-differenza fil-kapaċità ta' ħlas ta' persuna taxxabbli tista' tiġġustifika differenza fit-trattament tal-persuni taxxabbli [56]. Għaldaqstant, huwa rrikonoxxut fil-leġiżlazzjoni fiskali li, bħala prinċipju, huwa fl-interess leġittimu tal-Istat li japplika rati ta' taxxa progressivi. Il-fatt li persuni b'kapaċità finanzjarja ta' ħlas ogħla jistgħu wkoll jikkontribwixxu b'mod sproporzjonat għall-ispejjeż tal-pubbliku ġenerali huwa wkoll wieħed mifrux sew fost l-Istati Membri, għall-inqas għal taxxi li jiġu kkalkolati fuq il-profitti [57]. F'ħafna Stati Membri, il-prinċipju ta' tassazzjoni skont il-kapaċità ta' ħlas huwa saħansitra prinċipju kostituzzjonali, li xi drabi huwa espressament stabbilit fil-kostituzzjonijiet [58] u xi drabi dderivat mill-prinċipju ta' ugwaljanza fit-trattament [59].

108. L-għan wara dan huwa, fi Stat soċjali, li jittaffew il-piżijiet minn fuq il-persuni soċjalment dgħajfa u bil-kundizzjoni li jiġu ddistribwiti mill-ġdid uħud mill-fondi mqassma xi kultant b'mod mhux ugwali bl-għajnuna tal-leġiżlazzjoni fiskali. Peress li, skont it-tieni subparagrafu tal-Artikolu 3(3) TUE l-Unjoni mhux biss għandha tistabbilixxi suq uniku, iżda għandha tippromwovi wkoll il-ġustizzja soċjali, dawn ir-raġunijiet tal-Istat soċjali jistgħu jiġġustifikaw, skont id-dritt tal-Unjoni, rata tat-taxxa progressiva. Fi kwalunkwe każ, dan japplika għal taxxa li huma suġġetti għaliha mhux biss impriżi iżda wkoll persuni fiżiċi, kif inhu l-każ skont l-Artikolu 3(1) u (2) tal-Liġi dwar it-Taxxa Speċjali. Anki l-Unjoni tuża rata progressiva sabiex tintaxxa l-uffiċjali u l-impjegati tagħha [60].

109. Il-Qorti tal-Ġustizzja rrikonoxxiet ukoll il-prinċipju ta' tassazzjoni skont il-kapaċità ta' ħlas, għall-inqas fil-kuntest tal-ġustifikazzjoni taż-żamma tal-koerenza tas-sistema fiskali [61]. L-ammont tad-dħul mill-bejgħ huwa mill-inqas indikatur plawżibbli għal kapaċità ta' ħlas finanzjarja (ara iktar 'il fuq, il-punti 100 *et seq.*). Konsegwentement, il-ġustifikazzjoni għat-tassazzjoni bbażata fuq il-kapaċità ta' ħlas finanzjarja, flimkien mal-prinċipju tal-Istat soċjali, tista' tiġġustifika restrizzjoni għal-libertajiet fundamentali.

55 Sentenza tal-5 ta' Frar 2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47, punt 44).

56 Ara l-konklużjonijiet tiegħi fil-kawża Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, punt 60) kif ukoll il-konklużjonijiet tiegħi fil-kawża ANGED (C-233/16, EU:C:2017:852, punt 44).

57 Dwar il-prinċipju tal-kapaċità ta' ħlas fuq il-livell tal-Unjoni ara wkoll Kokott, J., *Das Steuerrecht der Europäischen Union*, München 2018, § 3, punti 54 *et seq.*

58 Ara, pereżempju, l-Artikolu 4(5) tal-Kostituzzjoni Griega, l-Artikolu 53(1) tal-Kostituzzjoni Taljana, l-Artikolu 31(1) tal-Kostituzzjoni Spanjola, l-Artikolu 24(1) tal-Kostituzzjoni Ċiprijotta u b'mod partikolari, l-Artikolu O u l-Artikolu XXX tal-Liġi Bażika tal-Ungerija

59 Pereżempju, fil-Ġermanja, *inter alia*: BVerfG, digriet tal-15 ta' Jannar 2014 (1 BvR 1656/09, ECLI:DE:BVerfG:2014:rs20140115.1bvr165609, punti 55 *et seq.*)

60 Ara l-Artikolu 4 tar-Regolament tal-Kunsill (KEE, Euratom, KEFA) Nru 260/68 tal-Kunsill tad-29 ta' Frar 1968, li jistabbilixxi l-kondizzjonijiet u l-proċedura għall-applikazzjoni tat-taxxa għall-benefiċċju tal-Komunitajiet Ewropej (ĠU Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kapitolu 1, Vol. 1 p. 33) b'rata progressiva ta' taxxa ta' 8 % sa 45 %.

61 Sentenza tat-12 ta' Ġunju 2018, Bevola u Jens W. Trock (C-650/16, EU:C:2018:424, punti 49 u 50).

b) Proporzjonalità tar-restrizzjoni

110. Ir-restrizzjoni għal-libertà fundamentali għandha tibqa' adattata sabiex tiżgura li jintlaħaq l-għan tagħha u ma għandhiex tmur lil hinn minn dak li huwa neċessarju sabiex tali għan jintlaħaq[62].

1) Adegwatezza

111. Skont ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja, leġiżlazzjoni nazzjonali tkun adegwata sabiex tiggarantixxi li jintlaħaq l-għan invokat bil-każ biss li tkun effettivament tissodisfa l-ħsieb li dan jintlaħaq b'mod koerenti u sistematiku[63].

112. Barra minn hekk, il-Qorti tal-Ġustizzja tieħu inkunsiderazzjoni wkoll il-marġni ta' diskrezzjoni tal-Istati Membri fl-adozzjoni ta' liġijiet ġenerali[64]. B'mod partikolari, leġiżlatur huwa mistenni jieħu deċiżjonijiet politiċi, ekonomiċi u soċjali. Huwa wkoll mistenni jwettaq evalwazzjonijiet kumplessi[65]. Fl-assenza ta' armonizzazzjoni fid-dritt tal-Unjoni, il-leġiżlatur nazzjonali għandu għalhekk ċerta setgħa diskrezzjonali fil-qasam tal-leġiżlazzjoni fiskali meta jistabbilixxi taxxa. Konsegwentement, ir-rekwiżit ta' koerenza msemmi iktar 'il fuq huwa biżżejjed jekk it-taxxa speċjali ma tkunx manifestament inadegwata sabiex jintlaħaq l-għan imfittex[66].

113. Sa fejn it-taxxa speċjali inkwistjoni tikkonċerna l-kapaċità ta' ħlas ekonomika tal-impriżi taxxabbli, jidher (ara l-punt 102) li din hija bbażata fuq il-preżunzjoni li impriżi bi dħul mill-bejgħ ogħla għandhom kapaċità ta' ħlas finanzjarja ikbar minn dawk bi dħul mill-bejgħ iktar baxx.

114. Il-Kummissjoni toġġezzjona li d-dħul mill-bejgħ jindika biss id-daqs u l-pożizzjoni fis-suq ta' impriża, iżda mhux il-kapaċità ta' ħlas finanzjarja tagħha. Żieda fid-dħul mill-bejgħ ma timplikax awtomatikament żieda fil-profitti. Għalhekk, ma hemm l-ebda relazzjoni diretta bejn id-dħul mill-bejgħ u l-kapaċità ta' ħlas finanzjarja ta' impriża. Dan l-argument imressaq mill-Kummissjoni huwa sorprendenti minħabba l-fatt li t-taxxa fuq is-servizzi diġitali ppjanata bbażata fuq id-dħul mill-bejgħ fil-livell tal-Unjoni qiegħda tiġi mmotivata fuq l-oppost ta' dan[67].

62 Sentenzi tas-17 ta' Lulju 2014, Nordea Bank (C-48/13, EU:C:2014:2087, punt 25), tad-29 ta' Novembru 2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, punt 42), tal-15 ta' Mejju 2008, Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278, punt 27), tat-12 ta' Settembru 2006, Cadbury Schweppes u Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, punt 47), tat-13 ta' Diċembru 2005, SEVIC Systems (C-411/03, EU:C:2005:762, punt 23), u tat-13 ta' Diċembru 2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, punt 35).

63 Sentenzi tal-11 ta' Ġunju 2015, Berlington Hungary *et* (C-98/14, EU:C:2015:386, punt 64), tat-12 ta' Lulju 2012, HIT u HIT LARIX (C-176/11, EU:C:2012:454, punt 22 u l-ġurisprudenza ċċitata), u tas-17 ta' Novembru 2009, Presidente del Consiglio dei Ministri (C-169/08, EU:C:2009:709, punt 42).

64 Ara s-sentenzi tas-6 ta' Novembru 2003, Gambelli *et* (C-243/01, EU:C:2003:597, punt 63), tal-21 ta' Settembru 1999, Läärä *et* (C-124/97, EU:C:1999:435, punti 14 u 15), u tal-24 ta' Marzu 1994, Schindler (C-275/92, EU:C:1994:119, punt 61), – kollha dwar l-industrija tal-logħob tal-ażżard, kif ukoll tal-5 ta' Marzu 1996, Brasserie du pêcheur u Factortame (C-46/93 u C-48/93, EU:C:1996:79, punti 48 *et seq.* dwar il-leġiżlazzjoni dwar l-ikel).

65 Fir-rigward ta' standard komparabbli ta' evalwazzjoni fl-evalwazzjoni tal-aġir tal-istituzzjonijiet tal-Unjoni u tal-Istati Membri ara wkoll is-sentenza tal-5 ta' Marzu 1996, Brasserie du pêcheur u Factortame (C-46/93 u C-48/93, EU:C:1996:79, punt 47).

66 F'dan ir-rigward, ara l-konklużjonijiet tiegħi fil-kawża ANGED (C-233/16, EU:C:2017:852, punt 48) u s-sentenzi tal-Qorti tal-Ġustizzja tal-4 ta' Mejju 2016, Il-Polonja vs Il-Parlament u Il-Kunsill (C-358/14, EU:C:2016:323, punt 79), u tal-10 ta' Diċembru 2002, British American Tobacco (Investments) u Imperial Tobacco (C-491/01, EU:C:2002:741, punt 123 u l-ġurisprudenza hemmhekk iċċitata), dwar il-marġni ta' diskrezzjoni tal-leġiżlatur tal-Unjoni, li jistgħu jiġu trasposti għal-leġiżlatur nazzjonali; fir-rigward tal-istandard ta' evalwazzjoni komparabbli applikabbli fl-evalwazzjoni tal-azzjonijiet tal-istituzzjonijiet tal-Unjoni u tal-Istati Membri, ara wkoll is-sentenza tal-5 ta' Marzu 1996, Brasserie du pêcheur u Factortame (C-46/93 u C-48/93, EU:C:1996:79, punt 47).

67 Madankollu, fil-memorandum ta' spjegazzjoni għat-taxxa fuq is-servizzi diġitali bbażata fuq id-dħul mill-bejgħ proposta mill-Kummissjoni, il-premessa 23 tiddikjara, min-naħa l-oħra, li l-limitu bbażat fuq id-dħul mill-bejgħ għandu jillimita l-applikazzjoni tat-taxxa fuq is-servizzi diġitali għal impriżi ta' ċertu daqs. Dawn huma l-impriżi li jibbażaw ruħhom ħafna fuq l-isfruttament ta' pożizzjoni b'saħħitha fis-suq. Barra minn hekk, il-limitu jeskludi l-impriżi ż-żgħar u l-istart-ups li għalihom il-piż tal-konformità tat-taxxa l-ġdida jkun sproporzjonat. Fil-memorandum ta' spjegazzjoni (paġna 12), il-Kummissjoni tiddikjara espliċitament li, minħabba l-pożizzjoni b'saħħitha fis-suq tagħhom, dawn il-kumpanniji (bi dħul mill-bejgħ għoli) ikunu f'pożizzjoni li jiġġeneraw iktar vantaġġ mill-mudell tan-negozju tagħhom milli jkunu jistgħu jagħmlu l-impriżi ż-żgħar. Minħabba din il-"kapaċità ekonomika", dawn il-kumpanniji huma meqjusa li huma partikolarment "taxxabbli" u ddikjarati bħala persuni taxxabbli.

115. B'mod partikolari, rabta *diretta* bejn il-bażi għat-taxxa (f'dan il-każ, id-dħul mill-bejgħ) u l-għan tat-taxxa (f'dan il-każ, it-tassazzjoni tal-kapaċità ta' ħlas), kif mitlub mill-Kummissjoni, ma hijiex neċessarja sabiex jiġi ddeterminat jekk il-miżura hijiex xierqa. Tali rekwiżiti stretti x'aktarx imorru kontra l-marġni tas-setgħa diskrezzjonali tal-Istati Membri. Fil-fatt, l-inadegwatezza tal-miżura tista' tiġi preżunta biss jekk l-ebda rabta plawżibbli ma tkun evidenti. Madankollu, f'dan il-każ, rabta *indiretta* bejn id-dħul mill-bejgħ annwali miksub u l-kapaċità ta' ħlas finanzjarja hija pjuttost evidenti (ara iktar 'il fuq, punti 101 *et seq.*).

116. Kuntrarjament għal dak li ddikjarat il-Kummissjoni waqt is-seduta, id-differenza fit-trattament ma tiddeterminax jekk ir-rata progressiva hijiex applikata għal taxxa bbażata fuq il-profitti jew għal taxxa bbażata fuq id-dħul mill-bejgħ. Barra minn hekk, il-profitti ta' impriża huma biss kalkolu aritmetiku, li juri kapaċità ta' ħlas (taxxabbli) fittizja u mhux dejjem jaqbel mal-kapaċità ta' ħlas reali. Dan huwa ċar f'każ ta' deprezzament speċjali qawwi, li jnaqqas biss il-profitti b'mod fittizju, iżda mhux b'mod reali (l-hekk imsejħa riżervi siekta) jew l-hekk imsejħa profitti għar-ristrutturar (ir-rinunzja ta' talba minn kreditur ta' impriża insolventi twassal mil-lat ta' kontabbilità għal dan il-profitt fil-karta tal-bilanċ).

117. Il-problema, li tirriżulta fiż-żewġ każijiet ta' tassazzjoni minkejja telf reali (jew minħabba profitti fittizji), hija kwistjoni tad-dritt nazzjonali. Id-dritt nazzjonali jista' jikkunsidra dan permezz ta' maħfra jew differiment ta' tali taxxa jekk fil-fatt hemm telf reali (jiġifieri, mhux biss telf kontabbli) jew profitti kontabbli biss (jiġifieri mhux profitti reali).

118. Barra minn hekk, sa ċertu punt, id-dħul mill-bejgħ jista' saħansitra jkun iktar adattat mill-profitti sabiex juri l-kapaċità ta' ħlas finanzjarja ta' impriża. B'kuntrast mal-profitti, id-dħul mill-bejgħ huwa, sa ċertu punt, ferm inqas suxxettibbli għat-tnaqqis billi titnaqqas il-bażi taxxabbli jew permezz tar-rilokazzjoni tal-profitti, pereżempju bi prezzijiet tat-trasferiment. Ir-rabta mad-dħul mill-bejgħ tista' għalhekk tkun ukoll mezz effettiv sabiex jiġi miġġieled l-ippjanar aggressiv tat-taxxa, kif il-Kummissjoni ġustament tenfasizza fir-rigward tal-proposta tagħha għat-taxxa fuq is-servizzi diġitali bbażata fuq id-dħul mill-bejgħ[68].

119. Għaldaqstant, it-taxxa speċjali Ungeriża ma hijiex manifestament inadegwata sabiex taqdi dan l-għan ta' tassazzjoni skont il-kapaċità ta' ħlas.

2) Neċessità

120. Madankollu, taxxa fuq id-dħul ibbażata fuq il-profitti ma hijiex mezz iktar favorevoli u ugwalment xieraq, iżda hija *aliud* għal taxxa fuq id-dħul ibbażata fuq id-dħul mill-bejgħ. It-tip ta' teknika ta' tassazzjoni fuq id-dħul (ibbażata fuq id-dħul mill-bejgħ jew ibbażata fuq il-profitti) ma tgħid xejn, kif ġie rrilevat fil-punt 116, dwar jekk għandhomx jitħallsu wkoll it-taxxi f'każ ta' telf reali.

121. Bl-istess mod ikun diffiċli li wieħed jirrikonċilja mal-awtonomija tal-Istati Membri fi kwistjonijiet ta' liġi tat-taxxa jekk id-dritt tal-Unjoni kellu jippreskrivi t-teknika speċifika ta' tassazzjoni fil-qasam ta' taxxi mhux armonizzati. Fi kwalunkwe każ, preċedenza ta' taxxa bbażata fuq il-profitt fuq taxxi bbażati fuq id-dħul mill-bejgħ ma tistax tiġi dedotta mid-dritt tal-Unjoni.

122. Barra minn hekk, taxxa fuq id-dħul ibbażata fuq il-profitti ma hijiex ugwalment xierqa sabiex tinkiseb tassazzjoni effiċjenti u li tirrestrinġi iktar l-arranġamenti fiskali. Ir-rabta mad-dħul mill-bejgħ bħala bażi taxxabbli għandha l-vantaġġ determinanti li din tkun iktar faċli sabiex tiġi identifikata u ma tippermettix strateġiji ta' evażjoni jew tippermettihom b'mod minimu.

68 Premessa 23 tal-Proposta għal Direttiva tal-Kunsill dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq is-servizzi diġitali fir-rigward tad-dħul li jirriżulta mill-provvista ta' ċerti servizzi diġitali tal-21 ta' Marzu 2018 (COM(2018) 148 final).

3) Natura xierqa

123. Ir-restrizzjoni tal-libertà ta' stabbiliment allegata sussidjarjament hija wkoll fi proporzjon xieraq mal-għanijiet leġittimi tagħha ta' tassazzjoni skont il-kapaċità ta' ħlas, ta' konformità mal-kriterji ta' stabbiltà u tal-ġlieda kontra l-abbuż. Dawn l-għanijiet kollha huma rrikonoxxuti fl-Unjoni u f'xi każijiet igawdu l-ogħla prijorità.

124. B'mod partikolari, it-taxxa speċjali ma tidhirx li tagħmel impossibbli l-eżerċizzju ta' attività ekonomikament vijabbli fis-suq Ungeriż tal-bejgħ bl-imnut. Din ma tidhirx li għandha effett soffokanti, kif urew is-snin ta' qabel. Il-Kummissjoni nnifisha saħqet diversi drabi li l-profitt medju fis-settur tal-bejgħ bl-imnut fl-Ungerija kien ogħla mill-ogħla rata ta' taxxa tat-taxxa speċjali ta' 2.5 % u għalhekk *a fortiori* ogħla mir-rata ta' taxxa medja (fil-każ ta' Tesco din kienet bejn 2 % u 2.2 %[69]).

125. Huwa minnu li t-tassazzjoni fuq id-dħul li tirriżulta (b'rata ta' taxxa ta' 2 % u marġni ta' profitt ta' 2.68 % tkun tikkorrispondi għal rata ta' taxxa ta' 75 %, u b'rata ta' taxxa ta' 2.2 % u l-istess marġni ta' profitt b'rata ta' taxxa ta' 82 % fuq il-profitt) hija sinjifikattiva. Madankollu, min-naħa, dan jiddependi mill-marġni ta' profitt ta' Tesco, li ma huwiex magħruf mill-Qorti tal-Ġustizzja u jista' jkun influwenzat minn Tesco sa ċertu punt. Min-naħa l-oħra, it-taxxa speċjali tnaqqas ukoll il-profitt, b'mod li jkun hemm ukoll tnaqqis fit-taxxa fuq id-dħul ibbażata fuq il-profitt, sakemm jitħallsu taxxi fuq id-dħul. Barra minn hekk, it-taxxa speċjali nġabret mill-bidu bħala l-hekk imsejħa taxxa fi żmien ta' kriżi għal tliet snin biss u għalhekk kienet ta' natura temporanja.

126. Għaldaqstant, jekk jitqies li hemm restrizzjoni tal-libertà ta' stabbiliment li tirriżulta minn taxxa fuq id-dħul progressiva bbażata fuq id-dħul mill-bejgħ imposta fuq impriżi tal-bejgħ bl-imnut bi dħul mill-bejgħ għoli, tali restrizzjoni għandha fi kwalunkwe każ titqies li hija ġġustifikata.

*4. **Konklużjoni dwar l-ewwel domanda preliminari***

127. L-Artikoli 49 u 54 TFUE ma jipprekludux it-taxxa speċjali Ungeriża għall-impriżi tal-bejgħ bl-imnut.

C. Fuq it-tieni u t-tielet domanda preliminari: ksur tal-projbizzjoni ta' għajnuna mill-Istat

128. It-tieni u t-tielet domanda jistaqsu jekk it-taxxa speċjali Ungeriża strutturata progressivament għall-kummerċ bl-imnut tistax tiġi kkaratterizzata bħala għajnuna mill-Istat. Il-qorti tar-rinviju tqis li dan huwa l-każ sa fejn, minn naħa, persuna taxxabbli li topera numru ta' ħwienet tal-bejgħ bl-imnut "fil-fatt għandha tħallas taxxa speċjali li tikkorrispondi għal rata ta' taxxa progressivament qawwija", filwaqt li persuna taxxabbli li għandha ħanut tal-bejgħ bl-imnut wieħed biss, iżda li tikkompeti mal-persuna msemmija l-ewwel fil-kuntest ta' sistema ta' konċessjoni, taqa' "*de facto* jew taħt il-kategorija eżentata ta' din it-taxxa jew taħt waħda mill-kategoriji ntaxxati b'rata baxxa li jsegwu din il-kategorija".

129. Min-naħa l-oħra, il-qorti tar-rinviju torbot in-natura tal-għajnuna mill-Istat ma' użu possibbli tad-dħul mit-taxxa speċjali għall-benefiċċju ta' impriżi iżgħar li ma humiex suġġetti għaliha.

69 Kif tafferma Tesco stess fil-punt 62 tal-osservazzjonijiet bil-miktub.

1. Fuq l-ammissibbiltà tat-tieni u tat-tielet domanda preliminari

130. Madankollu, l-ewwel nett għandu jiġi ċċarat jekk it-talba għal deċiżjoni preliminari hijiex qabelxejn ammissibbli fir-rigward tat-tieni u tat-tielet domanda. Dan peress li skont ġurisprudenza stabbilita persuna taxxabbli ma tistax tinvoka l-fatt li eżenzjoni li minnha jgawdu impriżi oħra tikkostitwixxi għajnuna mill-Istat sabiex tevadi l-ħlas ta' din it-taxxa [70].

131. Madankollu, jekk it-taxxa tintuża għal ċerti għanijiet u b'hekk partikolarment tkun għall-benefiċċju ta' operaturi oħra, huwa meħtieġ li jiġi eżaminat jekk id-dħul mit-taxxa jintużax b'mod kompatibbli mal-leġiżlazzjoni dwar l-għajnuna mill-Istat [71]. F'tali każ, il-persuna responsabbli għall-ħlas tat-taxxa kkonċernata tista' tikkontesta wkoll il-piż fiskali tagħha stess, li neċessarjament jinvolvi benefiċċju għal terzi. Dan, madankollu, jippreżupponi rabta kawżali vinkolanti bejn it-taxxa u l-għajnuna. Id-dħul mit-taxxa għandu neċessarjament ikun allokat għall-finanzjament tal-għajnuna u jinfluwenza direttament l-ammont tagħha u, konsegwentement, l-evalwazzjoni tal-kompatibbiltà ta' din l-għajnuna mas-suq intern [72].

132. F'dan il-każ, madankollu, l-użu tal-fondi riċevuti ma jwassalx *ex lege* sabiex jiġu ffavoriti impriżi speċifiċi. Għall-kuntrarju, il-piż fiskali tar-rikorrenti fil-kawża prinċipali huwa impost permezz ta' taxxa ġenerali li d-dħul minnha jmur fil-baġit ġenerali tal-Istat u li għalhekk ma tiffavorixxix b'mod konkret lil terz. Għalhekk, f'din il-kawża, ir-rikorrenti sempliċement tikkontesta avviż ta' taxxa indirizzat lilha li tqis li huwa illegali, peress li persuni taxxabbli oħra ma humiex intaxxati bl-istess mod.

133. Lanqas il-fatt stabbilit mill-qorti tar-rinviju li, qabel it-taxxa introdotta, l-ammont ta' taxxa meħtieġ kien ġie stabbilit u t-tnaqqis tal-bażi taxxabbli għalhekk influwenza r-rata tat-taxxa fil-livelli l-oħra ta' taxxa, ma jbiddel xejn minn dan. Id-dħul mit-taxxa għalhekk ma jintużax għall-benefiċċju ta' kompetituri oħra, iżda jibqa' jintuża għall-benefiċċju tal-pubbliku ġenerali u sabiex tkun koperta n-nefqa pubblika ġenerali.

134. Tesco ma tistax għalhekk tinvoka, quddiem il-qrati nazzjonali, l-illegalità tal-eżenzjoni fiskali mogħtija lil impriżi oħra sabiex tevita l-ħlas ta' din it-taxxa.

135. Anki fis-sentenza Air Liquide Industries Belgium [73] iċċitata minn Tesco, il-Qorti tal-Ġustizzja ġustament enfasizzat li "l-persuni li għandhom iħallsu taxxa ma jistgħux jeċepixxu li l-eżenzjoni li minnha jgawdu impriżi oħra tikkostitwixxi għajnuna mill-Istat sabiex jevitaw il-ħlas ta' l-imsemmija taxxa" [74].

70 Sentenzi tas-6 ta' Ottubru 2015, Finanzamt Linz (C-66/14, EU:C:2015:661, punt 21), tal-15 ta' Ġunju 2006, Air Liquide Industries Belgium (C-393/04 u C-41/05, EU:C:2006:403, punti 43 *et seq.*), tas-27 ta' Ottubru 2005, Distribution Casino France *et* (C-266/04 sa C-270/04, C-276/04 u C-321/04 sa C-325/04, EU:C:2005:657, punt 42 *et seq.*), u tal-20 ta' Settembru 2001, Banks (C-390/98, EU:C:2001:456, punt 80 u l-ġurisprudenza ċċitata).

71 Dwar ir-rilevanza ta' din id-domanda ara s-sentenza tas-27 ta' Ottubru 2005, Distribution Casino France *et* (C-266/04 sa C-270/04, C-276/04 u C-321/04 sa C-325/04, EU:C:2005:657, punti 40, 41 u 45 *et seq.*).

72 Fl-istess sens: is-sentenzi tal-20 ta' Settembru 2018, Carrefour Hypermarchés *et* (C-510/16, EU:C:2018:751, punt 19), tal-10 ta' Novembru 2016, DTS Distribuidora de Televisión Digital vs Il-Kummissjoni (C-449/14 P, EU:C:2016:848, punt 68), u tat-22 ta' Diċembru 2008, Régie Networks (C-333/07, EU:C:2008:764, punt 99).

73 Sentenza tal-15 ta' Ġunju 2006 (C-393/04 u C-41/05, EU:C:2006:403, punti 25 u 26).

74 Sentenza tal-15 ta' Ġunju 2006, Air Liquide Industries Belgium (C-393/04 u C-41/05, EU:C:2006:403, punt 43).

136. Dan minħabba li l-"konsegwenza loġika" ta' għajnuna mill-Istat li hija inkompatibbli mas-suq uniku hija l-irkupru tagħha [75]. Madankollu, in-nuqqas ta' tassazzjoni ta' Tesco ma jikkostitwixxix irkupru, iżda jestendi l-"għajnuna" għal persuna oħra (f'dan il-każ Tesco) u għalhekk ma jeliminax id-distorsjoni tal-kompetizzjoni, iżda jsaħħaħha. Din hija wkoll id-differenza ewlenija minn każijiet fejn ikun "biss" avviż ta' taxxa li jkun qiegħed jiġi kkontestat quddiem il-qorti nazzjonali. Madankollu, il-qorti tar-rinviju tistaqsi jekk tistax tapplika regola nazzjonali favorevoli [76]. F'dawk il-każijiet, il-persuna taxxabbli tinvoka regola nazzjonali li tiffavorixxiha u li possibbilment tikkostitwixxi għajnuna.

137. Lanqas ma jista' jiġi argumentat li l-irkupru permezz ta' tassazzjoni sussegwenti ta' impriżi iżgħar ma huwiex possibbli, sabiex jitqies it-tmiem tat-taxxa biss. Jekk l-irkupru tal-għajnuna ma jkunx derogatorjament possibbli mill-Istat Membru, din lanqas ma tkun tista' tiġi rkuprata, kif stabbilit fl-Artikolu 14(1) tar-Regolament (KE) Nru 659/1999 [77]. Kif iddeċidiet il-Qorti tal-Ġustizzja, il-prinċipju li ħadd ma għandu jkun obbligat għal xi ħaġa li hija impossibbli huwa wieħed mill-prinċipji ġenerali tad-dritt tal-Unjoni [78]. Anki f'din il-kawża, la l-Artikoli 107 u 108 TFUE u lanqas id-dispożizzjonijiet tal-imsemmi regolament ma jipprevedu *estensjoni* tal-għajnuna għal persuni oħra fil-passat.

138. Lanqas mid-deċiżjoni reċenti tal-Qorti tal-Ġustizzja fil-kawża ANGED [79] dwar taxxa Spanjola fuq il-bejgħ bl-imnut (ibbażata fuq is-superfiċi) ma tista' tiġi dedotta l-ammissibbiltà tad-domanda preliminari, kuntrarjament għal dak li sostniet il-Kummissjoni fis-seduta. Dawn il-proċeduri quddiem il-qorti nazzjonali kienu jikkonċernaw ir-reviżjoni tal-liġi nnifisha (b'effett *erga omnes*) u mhux biss ir-reviżjoni tal-avviż individwali ta' taxxa. F'dan ir-rigward, sottomissjonijiet oħra f'dan il-każ dwar l-Artikolu 107 TFUE kienu mill-inqas utli għall-qorti tar-rinviju.

139. Tesco hija libera li tfittex reviżjoni astratta tal-liġi quddiem qorti nazzjonali. Id-domandi li għamlet il-qorti tar-rinviju f'din il-kawża huma, madankollu, limitati għall-avviż ta' taxxa fir-rigward ta' Tesco u b'hekk il-piż tat-taxxa ta' individwu.

140. Għalhekk ma hemm l-ebda raġuni jew ħtieġa sabiex wieħed jitbiegħed mill-ġurisprudenza preċedenti tal-Qorti tal-Ġustizzja, li tgħid li l-persuna responsabbli għall-ħlas tat-taxxa ma tistax teċċepixxi li miżura fiskali li jibbenefikaw minnha kumpanniji oħra tikkostitwixxi għajnuna mill-Istat sabiex tevadi l-ħlas ta' din it-taxxa [80]. It-talba għal deċiżjoni preliminari hija għalhekk inammissibbli fir-rigward tat-tieni u tat-tielet domanda tagħha.

75 Sentenzi tas-6 ta' Novembru 2018, Scuola Elementare Maria Montessori vs Il-Kummissjoni, Il-Kummissjoni vs Scuola Elementare Maria Montessori u Il-Kummissjoni vs Ferracci (C-622/16 P sa C-624/16 P, EU:C:2018:873, punt 77), tal-21 ta' Diċembru 2016, Il-Kummissjoni vs Aer Lingus u Ryanair Designated Activity (C-164/15 P u C-165/15 P, EU:C:2016:990, punt 116), tal-1 ta' Ottubru 2015, Electrabel u Dunamenti Erőmű vs Il-Kummissjoni (C-357/14 P, EU:C:2015:642, punt 111), u tal-15 ta' Diċembru 2005, UniCredito Italiano (C-148/04, EU:C:2005:774, punt 113 u l-ġurisprudenza ċċitata).

76 Din kienet, pereżempju, is-sitwazzjoni fis-sentenza tad-19 ta' Diċembru 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024).

77 Regolament tal-Kunsill tat-22 ta' Marzu 1999 li jistabbilixxi regoli dettaljati għall-applikazzjoni tal-Artikolu [108 TFUE] (ĠU Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kapitolu 8, Vol. 1 p. 339).

78 Sentenza tas-6 ta' Novembru 2018, Scuola Elementare Maria Montessori vs Il-Kummissjoni, Il-Kummissjoni vs Scuola Elementare Maria Montessori u Il-Kummissjoni vs Ferracci (C-622/16 P sa C-624/16 P, EU:C:2018:873, punt 79); ara f'dan ir-rigward, minkejja f'kuntest ieħor, is-sentenza preċedenti tat-3 ta' Marzu 2016, Daimler (C-179/15, EU:C:2016:134, punt 42).

79 Sentenzi tas-26 ta' April 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280), tas-26 ta' April 2018, ANGED (C-234/16 u C-235/16, EU:C:2018:281), u tas-26 ta' April 2018, ANGED (C-236/16 u C-237/16, EU:C:2018:291).

80 Sentenzi tas-6 ta' Ottubru 2015, Finanzamt Linz (C-66/14, EU:C:2015:661, punt 21), tal-15 ta' Ġunju 2006, Air Liquide Industries Belgium (C-393/04 u C-41/05, EU:C:2006:403, punti 43 *et seq.*), tas-27 ta' Ottubru 2005, Distribution Casino France *et* (C-266/04 sa C-270/04, C-276/04 u C-321/04 sa C-325/04, EU:C:2005:657, punt 42 *et seq.*), u tal-20 ta' Settembru 2001, Banks (C-390/98, EU:C:2001:456, punt 80 u l-ġurisprudenza ċċitata fiha).

2. Sussidjarjament: evalwazzjoni legali

141. Madankollu, jekk il-Qorti tal-Ġustizzja kellha tafferma l-ammissibbiltà tat-tieni u tat-tielet domanda, hija jkollha teżamina jekk it-tassazzjoni mnaqqsa ta' impriżi ta' daqs medju (fuq il-bażi tad-dħul mill-bejgħ) jew l-eżenzjoni fiskali ta' impriżi żgħar (fuq il-bażi tad-dħul mill-bejgħ) tikkostitwixxix għajnuna fis-sens tal-Artikolu 107(1) TFUE.

142. Skont ġurisprudenza stabbilita tal-Qorti tal-Ġustizzja, il-klassifikazzjoni bħala "għajnuna mill-Istat", fis-sens tal-Artikolu 107(1) TFUE, teħtieġ li l-kundizzjonijiet segwenti kollha jiġu ssodisfatti. L-ewwel nett, għandu jkun hemm intervent mill-Istat jew permezz ta' riżorsi tal-Istat. It-tieni nett, dan l-intervent għandu jkun ta' natura li jista' jaffettwa l-kummerċ bejn l-Istati Membri. It-tielet nett, dan għandu jagħti vantaġġ selettiv lill-benefiċjarju tiegħu. Ir-raba' nett, huwa għandu jwassal għal distorsjoni jew theddida ta' distorsjoni għall-kompetizzjoni [81].

a) Fuq il-kunċett ta' vantaġġ

143. Skont ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja, għandhom jitqiesu bħala għajnuna mill-Istat l-interventi, taħt kwalunkwe forma, li jistgħu jiffavorixxu direttament jew indirettament lil impriżi, jew li għandhom jitqiesu bħala vantaġġ ekonomiku li l-impriża benefiċjarja ma kinitx tikseb taħt kundizzjonijiet normali tas-suq [82].

144. Vantaġġ fiskali li, għalkemm ma jkunx jinvolvi l-allokazzjoni ta' riżorsi tal-Istat, iqiegħed lill-benefiċjarji f'sitwazzjoni finanzjarja iktar favorevoli minn dik ta' persuni taxxabbli oħra, jista' wkoll jaqa' taħt l-Artikolu 107(1) TFUE [83]. B'hekk, huma meqjusa b'mod partikolari bħala għajnuna l-interventi li, taħt forom differenti, inaqqsu l-piż li *normalment* jaqa' fuq il-finanzi ta' impriża u li, bl-istess mod, mingħajr ma jkunu sussidji fis-sens strett tal-kelma, huma tal-istess natura u għandhom effetti identiċi [84].

145. F'dan il-każ huwa wkoll dubjuż jekk jeżistix vantaġġ selettiv. Diġà hemm nuqqas ta' vantaġġ f'termini ta' eżenzjoni fiskali u ta' tassazzjoni mnaqqsa. L-impriżi kollha, kemm żgħar kif ukoll kbar, ma humiex intaxxati jekk id-dħul mill-bejgħ tagħhom ma jaqbiżx il-HUF 500 miljun, jiġu ntaxxati b'rata mnaqqsa ħafna minn HUF 500 miljun sa HUF 30 biljun u jiġu ntaxxati b'rata mnaqqsa minn HUF 30 biljun sa HUF 100 biljun. Dan japplika wkoll għal Tesco.

146. L-iktar l-iktar, id-differenza fir-rata medja ta' tassazzjoni li tirriżulta mill-progressjoni tikkostitwixxi vantaġġ li jibbenefikaw minnu l-persuni taxxabbli bi dħul mill-bejgħ iktar baxx.

81 Sentenzi tas-27 ta' Ġunju 2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, punt 38), tal-21 ta' Diċembru 2016, Il-Kummissjoni vs World Duty Free Group *et* (C-20/15 P u C-21/15 P, EU:C:2016:981, punt 53), u tal-21 ta' Diċembru 2016, Il-Kummissjoni vs Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, punt 40).

82 Sentenzi tas-27 ta' Ġunju 2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, punt 65), u tad-9 ta' Ottubru 2014, Ministerio de Defensa u Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, punt 21).

83 Ara, *inter alia*, is-sentenzi tad-9 ta' Ottubru 2014, Ministerio de Defensa u Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, punt 23), tal-15 ta' Novembru 2011, Il-Kummissjoni u Spanja vs Government of Gibraltar u Ir-Renju Unit (C-106/09 P u C-107/09 P, EU:C:2011:732, punt 72), u tal-15 ta' Marzu 1994, Banco Exterior de España (C-387/92, EU:C:1994:100, punt 14).

84 Sentenzi tas-27 ta' Ġunju 2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, punt 66), tal-14 ta' Jannar 2015, Eventech (C-518/13, EU:C:2015:9, punt 33), tad-19 ta' Marzu 2013, Bouygues u Bouygues Télécom vs Il-Kummissjoni *et* (C-399/10 P u C-401/10 P, EU:C:2013:175, punt 101), u tal-15 ta' Marzu 1994, Banco Exterior de España (C-387/92, EU:C:1994:100, punt 13).

b) Is-selettività tal-vantaġġ fil-leġiżlazzjoni fiskali

1) Standard ta' skrutinju għas-selettività ta' leġiżlazzjoni fiskali

147. Il-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja repetutament tieħu bħala punt ta' tluq il-fatt li sistema fiskali ma hijiex selettiva meta din tkun tapplika għall-impriżi kollha mingħajr eċċezzjoni [85]. Barra minn hekk, minħabba l-fatt li sistema fiskali tagħti biss vantaġġ lil dawk l-impriżi li jissodisfaw il-kundizzjonijiet tagħha – f'dan il-każ in-nuqqas tal-ilħuq ta' ċerti limiti tad-dħul mill-bejgħ – is-selettività tas-sistema tkun għadha ma tistax tiġi ddeterminata [86]. Madankollu, il-leġiżlazzjonijiet fiskali ġenerali għandhom jiġu eżaminati wkoll fid-dawl tal-projbizzjoni tal-għajnuna skont l-Artikolu 107 TFUE [87].

148. Il-fattur determinanti hawnhekk huwa jekk, skont il-kriterji tas-sistema fiskali nazzjonali, il-kundizzjonijiet li jirregolaw il-vantaġġ fiskali ntgħażlux b'mod mhux diskriminatorju [88]. F'dan ir-rigward, huwa meħtieġ, fl-ewwel lok, li tiġi ddeterminata s-sistema fiskali ġenerali jew "normali" applikabbli fl-Istat Membru kkonċernat. Huwa fir-rigward ta' din is-sistema fiskali ġenerali jew "normali" li għandu jiġi ddeterminat, fit-tieni lok, jekk il-vantaġġ mogħti permezz tal-miżura fiskali inkwistjoni jikkostitwixxix eċċezzjoni mhux ġustifikata u jekk għalhekk huwiex selettiv [89].

149. Dan tal-aħħar jippreżupponi li hemm differenza fit-trattament bejn impriżi f'sitwazzjoni komparabbli li ma tistax tiġi ġġustifikata [90]. Finalment din l-evalwazzjoni tas-selettività hija evalwazzjoni ta' diskriminazzjoni [91].

150. Miżura li tikkostitwixxi eċċezzjoni għall-applikazzjoni tas-sistema fiskali ġenerali tista' tkun iġġustifikata jekk l-Istat Membru kkonċernat jirnexxielu juri li din il-miżura tirriżulta direttament mill-prinċipji fundamentali jew prinċipali tas-sistema fiskali tiegħu [92]. Għalhekk, fi ħdan sistema fiskali koerenti huwa diffiċli li differenzazzjonijiet ġenerali jkunu jikkostitwixxu vantaġġ selettiv.

151. It-tħassib imqajjem minn bosta Avukati Ġenerali [93], b'mod partikolari fir-rigward tal-problema sabiex jiġi ddeterminat il-qafas ta' riferiment korrett u tal-evalwazzjoni tal-ugwaljanza ġenerali tal-leġiżlazzjonijiet fiskali nazzjonali kollha, minkejja l-awtonomija fiskali simultanja tal-Istati Membri jista' jiġi evalwat minn standard ta' skrutinju inqas strett rigward il-koerenza fiskali tal-leġiżlazzjoni

85 Ara s-sentenzi tal-21 ta' Diċembru 2016, Il-Kummissjoni vs World Duty Free Group *et* (C-20/15 P u C-21/15 P, EU:C:2016:981, punti 53 *et seq.*), tad-9 ta' Ottubru 2014, Ministerio de Defensa u Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, punt 23), tad-29 ta' Marzu 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, punt 39), tal-15 ta' Novembru 2011, Il-Kummissjoni u Spanja vs Government of Gibraltar u Ir-Renju Unit (C-106/09 P u C-107/09 P, EU:C:2011:732, punt 73), u tat-8 ta' Novembru 2001, Adria-Wien Pipeline u Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, punt 35).

86 Ara wkoll, f'dan is-sens, is-sentenzi tad-19 ta' Diċembru 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, punt 24), tat-28 ta' Ġunju 2018, Andres (falliment ta' Heitkamp BauHolding) vs Il-Kummissjoni (C-203/16 P, EU:C:2018:505, punt 94), tal-21 ta' Diċembru 2016, Il-Kummissjoni vs World Duty Free Group *et* (C-20/15 P u C-21/15 P, EU:C:2016:981, punt 59), u tad-29 ta' Marzu 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, punt 42).

87 Ara, *inter alia*, is-sentenzi tad-9 ta' Ottubru 2014, Ministerio de Defensa u Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, punt 23), tal-15 ta' Novembru 2011, Il-Kummissjoni u Spanja vs Government of Gibraltar u Ir-Renju Unit (C-106/09 P u C-107/09 P, EU:C:2011:732, punt 72), u tal-15 ta' Marzu 1994, Banco Exterior de España (C-387/92, EU:C:1994:100, punt 14).

88 Ara wkoll, f'dan ir-rigward, is-sentenzi tal-21 ta' Diċembru 2016, Il-Kummissjoni vs World Duty Free Group *et* (C-20/15 P u C-21/15 P, EU:C:2016:981, punt 54), u tal-14 ta' Jannar 2015, Eventech (C-518/13, EU:C:2015:9, punt 53); espressament ukoll lil hinn mil-leġiżlazzjoni fiskali ara s-sentenza tal-21 ta' Diċembru 2016, Il-Kummissjoni vs Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, punti 53 u 55).

89 Ara, f'dan ir-rigward, *inter alia*: is-sentenza tad-19 ta' Diċembru 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, punt 36).

90 Sentenza tal-21 ta' Diċembru 2016, Il-Kummissjoni vs World Duty Free Group *et* (C-20/15 P u C-21/15 P, EU:C:2016:981, punt 58), ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tad-29 ta' Marzu 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, punt 40), tat-8 ta' Settembru 2011, Paint Graphos (C-78/08 sa C-80/08, EU:C:2011:550, punti 64 u 65), u tad-29 ta' April 2004, L-Olanda vs Il-Kummissjoni (C-159/01, EU:C:2004:246, punti 42 u 43).

91 Konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Bobek fil-kawża Il-Belġju vs Il-Kummissjoni (C-270/15 P, EU:C:2016:289, punt 29).

92 Sentenzi tat-18 ta' Lulju 2013, P (C-6/12, EU:C:2013:525, punt 22), u tat-8 ta' Settembru 2011, Paint Graphos (C-78/08 sa C-80/08, EU:C:2011:550, punt 65 u l-ġurisprudenza ċċitata)

93 Ara l-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Saugmandsgaard Øe fil-kawża A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:741), il-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Wahl fil-kawża Andres vs Il-Kummissjoni (C-203/16 P, EU:C:2017:1017) u l-konklużjonijiet tiegħi fil-kawża ANGED (C-233/16, EU:C:2017:852), fil-kawżi magħquda ANGED (C-234/16 u C-235/16, EU:C:2017:853) u fil-kawżi magħquda ANGED (C-236/16 u C-237/16, EU:C:2017:854).

fiskali. Skont dan l-istandard, differenzazzjonijiet ġenerali fil-ħolqien tas-sistema ta' riferiment huma biss miżuri selettivi jekk ma jkunux ibbażati fuq bażi razzjonali fir-rigward tal-għan tal-liġi. Tali standard ta' skrutinju inqas strett japplika f'każ ta' leġiżlazzjonijiet fiskali li, bħal fil-kawża ineżami, ikunu għadhom kemm ġew introdotti.

152. Għalhekk, vantaġġ selettiv jista' jiġi kkunsidrat biss jekk, minn naħa, dik il-miżura (fil-każ inkwistjoni, ir-rata tat-taxxa progressiva) tintroduċi distinzjonijiet bejn operaturi ekonomiċi li, fir-rigward tal-għan imfittex mis-sistema fiskali ta' dan l-Istat Membru, isibu ruħhom f'sitwazzjoni fattwali u legali komparabbli [94].

153. Anki jekk din il-kundizzjoni hija ssodisfatta, min-naħa l-oħra, il-vantaġġ jista' jkun iġġustifikat min-natura jew mill-għan ġenerali tas-sistema li jagħmel parti minnha. Dan għandu jiġi kkunsidrat partikolarment meta sistema fiskali tkun ibbażata [95] direttament fuq prinċipji fundamentali jew prinċipali tas-sistema fiskali nazzjonali li madankollu għandu jkun kompletament imparzjali. Barra minn hekk, raġunijiet mhux fiskali trasparenti jiġġustifikaw ukoll differenzazzjoni, kif ġie affermat fil-kawża ANGED, pereżempju raġunijiet ambjentali u raġunijiet marbuta mal-ippjanar territorjali relatati ma' taxxi ta' żoni għall-bejgħ bl-imnut [96].

154. Fuq eżami iktar mill-qrib, din l-idea hija bbażata wkoll fuq id-deċiżjoni fundamentali fil-kawża Gibraltar [97], li fuqha Tesco [98] u l-Kummissjoni [99] essenzjalment jibbażaw l-argumenti bil-miktub tagħhom. Anki f'din il-kawża, il-qafas ta' riferiment ġie maħluq għall-ewwel darba permezz ta' liġi ġdida u effettivament wassal sabiex impriżi offshore ma kinux intaxxati, għalkemm il-liġi l-ġdida dwar it-taxxa fuq id-dħul li ġiet introdotta kellha tintaxxa l-impriżi kollha b'mod ugwali (probabbilment ukoll abbażi tal-kapaċità ta' ħlas finanzjarja tagħhom). F'dik il-kawża, il-leġiżlatur għażel kriterji bħall-użu tal-impjieg u tal-okkupazzjoni ta' proprjetà tan-negozju sabiex idaħħal tassazzjoni fuq id-dħul orjentata lejn il-profitti. F'dan ir-rigward, u fid-dawl tal-fatt li r-Renju Unit ma indika l-ebda ġustifikazzjoni fil-proċedura tal-eżami tal-għajnuna, il-Qorti tal-Ġustizzja aċċettat il-konstatazzjoni ta' inkoerenza tas-sistema fiskali magħmula mill-Kummissjoni [100]. Dan għaliex la l-użu tal-impjieg u lanqas l-okkupazzjoni ta' proprjetà tan-negozju ma huma fatturi raġonevoli għal tassazzjoni fuq id-dħul ġenerali u uniformi li kienet l-għan tad-dritt nazzjonali.

155. Finalment, l-inkoerenza tista' tindika l-abbuż tad-dritt fiskali. Minn din il-perspettiva l-persuna taxxabbli ma għażlitx arranġamenti abbużivi sabiex tevadi t-taxxa. Pjuttost, f'kunsiderazzjoni oġġettiva, huwa l-Istat Membru li "abbuża" mil-leġiżlazzjoni fiskali tiegħu sabiex jissussidja impriżi individwali billi jevita l-leġiżlazzjoni dwar l-għajnuna.

94 Ara s-sentenzi tal-21 ta' Diċembru 2016, Il-Kummissjoni vs Aer Lingus u Ryanair Designated Activity Company (C-164/15 P u C-165/15 P, EU:C:2016:990, punt 51), tal-21 ta' Diċembru 2016, Il-Kummissjoni vs World Duty Free Group *et* (C-20/15 P u C-21/15 P, EU:C:2016:981, punt 54), tal-21 ta' Diċembru 2016, Il-Kummissjoni vs Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, punt 49 u 58), tad-9 ta' Ottubru 2014, Ministerio de Defensa u Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, punt 35), tat-18 ta' Lulju 2013, P (C-6/12, EU:C:2013:525, punt 19), tad-29 ta' Marzu 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, punt 42), u tat-8 ta' Settembru 2011, Paint Graphos (C-78/08 sa C-80/08, EU:C:2011:550, punt 49).

95 Ara s-sentenzi tat-18 ta' Lulju 2013, P (C-6/12, EU:C:2013:525, punt 22), u tat-8 ta' Settembru 2011, Paint Graphos (C-78/08 sa C-80/08, EU:C:2011:550, punti 65 u 69); ara wkoll f'dan is-sens, *inter alia*, is-sentenzi tad-9 ta' Ottubru 2014, Ministerio de Defensa u Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, punt 42 u 43), tal-15 ta' Novembru 2011, Il-Kummissjoni u Spanja vs Government of Gibraltar u Ir-Renju Unit (C-106/09 P u C-107/09 P, EU:C:2011:732, punt 145), tat-8 ta' Novembru 2001, Adria-Wien Pipeline u Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, punt 42), u tat-2 ta' Lulju 1974, L-Italja vs Il-Kummissjoni (173/73, EU:C:1974:71, punt 33).

96 Sentenzi tas-26 ta' April 2018, ANGED (C-236/16 u C-237/16, EU:C:2018:291, punti 40 *et seq.*), tas-26 ta' April 2018, ANGED (C-234/16 u C-235/16, EU:C:2018:281, punti 45 *et seq.*), u tas-26 ta' April 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, punti 52 *et seq.*).

97 Sentenza tal-15 ta' Novembru 2011, Il-Kummissjoni u Spanja vs Government of Gibraltar u Ir-Renju Unit (C-106/09 P u C-107/09 P, EU:C:2011:732).

98 Ara l-punt 135 tal-osservazzjonijiet bil-miktub ta' Tesco.

99 Ara l-punti 79 *et seq.* tal-osservazzjonijiet bil-miktub tal-Kummissjoni.

100 Sentenza tal-15 ta' Novembru 2011, Il-Kummissjoni u Spanja vs Government of Gibraltar u Ir-Renju Unit (C-106/09 P u C-107/09 P, EU:C:2011:732, punt 149).

2) Applikazzjoni għall-kawża preżenti

156. It-taxxa speċjali progressiva fuq id-dħul ibbażata fuq id-dħul mill-bejgħ li għadha kif ġiet introdotta u li hija imposta fuq impriżi tal-bejgħ bl-imnut, għandha tiġi evalwata bl-applikazzjoni ta' dan l-istandard ta' skrutinju. B'hekk tqum il-kwistjoni ta' jekk huwiex inkonsistenti li tinġabar iktar taxxa (kemm f'termini assoluti kif ukoll relattivi) minn impriża tal-bejgħ bl-imnut bi dħul mill-bejgħ għoli milli minn fuq impriża tal-bejgħ bl-imnut bi dħul mill-bejgħ baxx. Ma' din tqum ukoll il-kwistjoni ta' jekk huwiex inkonsistenti li persuna taxxabbli b'ħanut wieħed tal-bejgħ bl-imnut biss (li jopera fil-qafas ta' konċessjoni) tkun suġġetta għal rata medja ta' taxxa iktar baxxa minn persuna taxxabbli b'mijiet ta' ħwienet tal-bejgħ bl-imnut.

157. F'dan ir-rigward, għandu jiġi eżaminat, l-ewwel nett, jekk teżistix differenza fit-trattament mhux ġustifikabbli ta' impriżi f'sitwazzjoni komparabbli fis-sistema fiskali tal-Istat Membru.

i) Differenza fit-trattament ta' kumpanniji f'sitwazzjonijiet komparabbli

158. Dan ma huwiex il-każ b'taxxa bħal dik inkwistjoni. Impriżi tal-bejgħ ikbar u iżgħar ivarjaw minn xulxin f'termini tad-dħul mill-bejgħ tagħhom u l-kapaċità ta' ħlas finanzjarja li tirriżulta minnu. Mill-perspettiva tal-Istat Membru, li fil-kawża inkwistjoni ma hijiex manifestament żbaljata, dawn ma jinsabux f'sitwazzjoni legalment u fattwalment komparabbli [101].

159. L-istess japplika għall-possibbiltajiet ta' impriżi ikbar li jimminimizzaw it-tassazzjoni fuq id-dħul ibbażata fuq il-profitti permezz ta' arranġamenti fiskali. Il-fatt li din il-possibbiltà tiżdied mad-daqs ta' impriża lanqas ma huwa manifestament żbaljat.

ii) Sussidjarjament: ġustifikazzjoni tad-differenza fit-trattament

160. Madankollu, jekk il-Qorti tal-Ġustizzja kellha tafferma sitwazzjoni komparabbli ta' impriża tal-bejgħ bl-imnut, pereżempju, bi dħul mill-bejgħ nett annwali ta' EUR/HUF 500 000 u impriża tal-bejgħ bl-imnut bi dħul mill-bejgħ nett annwali ta' EUR/HUF 100 biljun, ikun għad irid jiġi eżaminat jekk id-differenza fit-trattament ta' taxxa progressiva li tirriżulta minn rata medja differenti tistax tiġi ġġustifikata.

161. Il-fattur deċiżiv hawnhekk huwa biss, kif enfasizzat il-Qorti tal-Ġustizzja fis-sentenza World Duty Free [102], l-eżami tad-differenza fit-trattament rispettiv fir-rigward tal-għan imfittex mil-liġi, partikolarment jekk, bħall-każ inkwistjoni, ma hemm l-ebda devjazzjoni minn qafas ta' riferiment, iżda l-liġi nnifisha tkun il-qafas ta' riferiment innifsu.

162. F'dan ir-rigward ma jiġux ikkunsidrati biss l-għanijiet espressament iddikjarati fil-liġi nazzjonali iżda wkoll l-għanijiet li għandhom jittieħdu mil-liġi nazzjonali permezz ta' interpretazzjoni [103]. Inkella, wieħed ikun jiddependi biss fuq teknika leġiżlattiva. Madankollu, il-Qorti tal-Ġustizzja dejjem enfasizzat fil-ġurisprudenza tagħha li, fil-leġiżlazzjoni dwar l-għajnuna, interventi mill-Istat għandhom jiġu evalwati skont l-effetti tagħhom u irrispettivament mit-tekniki użati [104].

101 Ukoll fl-istess sens is-sentenza tas-16 ta' Mejju 2019, Il-Polonja vs Il-Kummissjoni (T-836/16 u T-624/17, EU:T:2019:338, punt 102).

102 Sentenza tal-21 ta' Diċembru 2016, Il-Kummissjoni vs World Duty Free Group *et* (C-20/15 P u C-21/15 P, EU:C:2016:981, punti 54, 67 u 74).

103 Ara wkoll is-sentenza tad-19 ta' Diċembru 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, punt 45); ara, b'mod differenti, is-sentenza tas-26 ta' April 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, punti 52, 59 u 61) għalkemm it-taxxa kienet ibbażata wkoll fuq idea ta' tassazzjoni skont il-kapaċità ta' ħlas, il-Qorti tal-Ġustizzja eżaminat biss ir-raġunijiet mhux relatati mad-dritt fiskali msemmija espressament fil-preambolu, jiġifieri "protezzjoni tal-ambjent" u "ppjanar tat-territorju".

104 Sentenzi tat-28 ta' Ġunju 2018, Andres (falliment ta' Heitkamp BauHolding) vs Il-Kummissjoni (C-203/16 P, EU:C:2018:505, punt 91), tas-26 ta' April 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, punt 47), tas-26 ta' April 2018, ANGED (C-234/16 u C-235/16, EU:C:2018:281, punt 40), tas-26 ta' April 2018, ANGED (C-236/16 u C-237/16, EU:C:2018:291, punt 35), u tat-22 ta' Diċembru 2008, British Aggregates vs Il-Kummissjoni (C-487/06 P, EU:C:2008:757, punt 89).

163. Għalhekk għandu jiġi ċċarat jekk l-iskala tat-taxxa progressiva tat-taxxa speċjali Ungeriża hijiex ibbażata fil-leġiżlazzjoni tat-taxxa speċifika nnifisha, jew jekk issegwix għanijiet li huma esterni għaliha [105].

164. Kif ġie nnotat iktar 'il fuq (punti 106 *et seq.*), l-għan tal-Liġi dwar it-Taxxa Speċjali, espressament imsemmi fil-preambolu tagħha, huwa t-tassazzjoni tal-kapaċità ta' ħlas finanzjarja li hija dderivata f'dan il-każ mill-ammont ta' dħul mill-bejgħ. Barra minn hekk, din – tipika *per se* għal rata ta' taxxa progressiva u għalhekk inerenti fis-sistema – issegwi ċerta "funzjoni ta' ridistribuzzjoni" meta fuq l-atturi ekonomikament iktar b'saħħithom jitpoġġa piż finanzjarju ikbar milli minn fuq atturi ekonomikament iktar dgħajfa. Anki l-Kummissjoni tirrikonoxxi l-"iskop ridistributtiv" fil-progressjoni tat-taxxa fuq id-dħul fl-Avviż tagħha tad-19 ta' Lulju 2016 dwar il-"kunċett ta' għajnuna mill-Istat kif imsemmi fl-Artikolu 107(1) tat-Trattat dwar il-Funzjonament tal-Unjoni Ewropea" (iktar 'il quddiem l-"Avviż") bħala raġuni li tagħti ġustifikazzjoni [106].

165. Barra minn hekk, il-proċess leġiżlattiv, innotifikat lill-Qorti tal-Ġustizzja, juri li għandu wkoll l-għan li jevita n-nuqqas ta' tassazzjoni ta' impriżi bi dħul mill-bejgħ ogħla li ma jikkontribwixxux, jew jikkontribwixxu ftit biss, għad-dħul mit-taxxa korporattiva fl-Ungerija.

166. B'differenza minn kif apparentement taħseb il-Kummissjoni, it-tassazzjoni proporzjonali fuq id-dħul ibbażata fuq il-profitti ma hijiex l-unika forma korretta ta' tassazzjoni, kif iddeċidiet ukoll reċentement il-Qorti Ġenerali [107], iżda pjuttost hija teknika sabiex tiġi matematikament iddeterminata u ntaxxata l-kapaċità ta' ħlas tal-persuna taxxabbli bl-istess mod u manjiera (dwar dan ara l-punt 116).

167. Jista' jkun, kif il-Kummissjoni enfasizzat fl-osservazzjonijiet tagħha matul is-seduta, li l-kalkolu tal-profitti b'paragun tal-assi tan-negozju huwa iktar preċiż milli b'rabta mad-dħul mill-bejgħ nett. Madankollu, jien ma nikkunsidrax id-dikjarazzjoni li għamlet repetutament il-Kummissjoni li tali taxxa minn naħa "makes no sense" bħala korretta (ara l-punti 100 *et seq.* iktar 'il fuq). Min-naħa l-oħra, il-leġiżlazzjoni dwar l-għajnuna mill-Istat ma titlobx sistema fiskali raġonevoli u iktar preċiża iżda distorsjoni tal-kompetizzjoni bejn żewġ kompetituri.

168. Jekk l-istess taxxa għandha titħallas għal dħul mill-bejgħ identiku, ma jkun hemm l-ebda distorsjoni tal-kompetizzjoni. Jekk għal dħul mill-bejgħ ogħla tkun dovuta taxxa ogħla, tkun teżisti l-istess "differenza fit-trattament" bħal fil-każ fejn għal profitti ogħla għandha titħallas taxxa ogħla. Dan japplika fir-rigward ta' rata ta' taxxa proporzjonali (f'dan il-każ titħallas b'mod assolut taxxa ogħla) u tirriżulta, fil-każ ta' rata ta' taxxa progressiva (f'dan il-każ titħallas taxxa ogħla kemm b'mod assolut kif ukoll b'mod relattiv) mir-raġunijiet tas-sistema fiskali msemmija iktar 'il fuq (punt 164 u l-punti 106 *et seq.*).

169. L-ammont tad-dħul mill-bejgħ jindika (għall-inqas mhux evidentement b'mod difettuż) ċerta kapaċità ta' ħlas finanzjarja (dwar dan ara iktar 'il fuq, punti 113 *et seq.*). Kif il-Kummissjoni stess turi fil-proposta għal taxxa fuq is-servizzi diġitali [108], id-dħul mill-bejgħ f'dan ir-rigward jista' jitqies bħala indikatur (kemxejn vag) ta' saħħa ekonomika iktar b'saħħitha, u għaldaqstant kapaċità ta' ħlas finanzjarja ikbar.

105 Sentenza tat-8 ta' Settembru 2011, Paint Graphos (C-78/08 sa C-80/08, EU:C:2011:550, punt 70).

106 Avviż tal-Kummissjoni dwar il-kunċett ta' għajnuna mill-Istat kif imsemmi fl-Artikolu 107(1) tat-Trattat dwar il-Funzjonament tal-Unjoni Ewropea (ĠU 2016, C 262, p. 1, punt 139.

107 Sentenza tas-16 ta' Mejju 2019, Il-Polonja vs Il-Kummissjoni (T-836/16 et T-624/17, EU:T:2019:338, punti 65 *et seq.*).

108 Proposta għal Direttiva tal-Kunsill dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq is-servizzi diġitali fir-rigward tad-dħul li jirriżulta mill-provvista ta' ċerti servizzi diġitali tal-21 ta' Marzu 2018 (COM(2018) 148 final).

170. Barra minn hekk, mill-perspettiva ta’ proċeduri amministrattivi, ma għandu jkun hemm ebda oġġezzjoni jekk l-ammont tal-istabbilimenti tal-bejgħ bl-imnut inklużi u, għaldaqstant ikkontrollati, jitnaqqas permezz ta’ limitu minimu. Għalhekk, pereżempju, l-hekk imsejħa impriżi żgħar (jiġifieri l-operaturi li d-dħul mill-bejgħ tagħhom ma jaqbiżx ċertu “livell limitu”) lanqas ma jiġu ntaxxati skont id-dritt tal-Unjoni fir-rigward tal-leġiżlazzjoni fiskali tal-VAT (ara l-Artikoli 282 *et seq.* tad-Direttiva dwar il-VAT).

171. Barra minn hekk, fir-rigward tal-għanijiet legali segwiti, huwa komprensibbli li tittieħed inkunsiderazzjoni l-bażi ta’ dħul mill-bejgħ minflok dik tal-profitti, peress li tal-ewwel waħda tista’ tiġi ddeterminata faċilment (amministrazzjoni sempliċi u effettiva [109]) u hija inqas vulnerabbli għall-evażjoni minn, pereżempju, il-profitti (dwar dan ara l-punt 118 iktar ’il fuq). Anki l-prevenzjoni tal-abbuż fil-leġiżlazzjoni fiskali tista’ wkoll tikkostitwixxi ġustifikazzjoni fil-leġiżlazzjoni dwar l-għajnuna mill-Istat, kif diġà ddeċidiet il-Qorti tal-Ġustizzja [110].

172. Fil-fehma tiegħi, l-idea bbażata fuq il-prinċipju tal-Istat soċjali, li l-Unjoni tirrikonoxxi fl-Artikolu 3(3) TUE, tiġġustifika rata ta’ taxxa progressiva li, anki f’termini relattivi, tpoġġi piż ikbar fuq dawk b’kapaċità ta’ ħlas finanzjarja iktar b’saħħitha milli fuq persuni taxxabbli li l-kapaċità ta’ ħlas finanzjarja tagħhom ma hijiex daqshekk b’saħħitha. Dan japplika f’kull każ għal taxxa li tkopri wkoll persuni fiżiċi (ara l-Artikolu 3(1) u (2) tal-Liġi dwar it-Taxxa Speċjali).

3. Soluzzjoni

173. Bħala riżultat, it-tassazzjoni medja iktar baxxa inevitabbilment marbuta ma’ rata tat-taxxa progressiva (f’dan il-każ għal impriżi bi dħul mill-bejgħ iktar baxx) ma tikkostitwixxix vantaġġ selettiv għal dawn l-impriżi.

D. Restrizzjoni tal-bidliet fl-avviżi ta’ taxxa rigward taxxi li jmorru kontra d-dritt tal-Unjoni

174. Permezz tar-raba’ domanda tagħha, il-qorti tar-rinviju tistaqsi jekk prattika bbażata fuq l-Artikolu 124/B tal-Kodiċi ta’ Proċedura Fiskali li biha r-rifużjoni ta’ taxxi li jmorru kontra d-dritt tal-Unjoni hija iktar diffiċli minn rifużjoni ta’ taxxi li huma sempliċement kuntrarji għad-dritt nazzjonali tmurx kontra d-dritt tal-Unjoni. Inqis li din id-domanda hija inammissibbli għal żewġ raġunijiet.

175. Skont ġurisprudenza stabbilita tal-Qorti tal-Ġustizzja, id-domandi preliminari dwar l-interpretazzjoni tad-dritt tal-Unjoni magħmula mill-qorti nazzjonali fil-kuntest leġiżlattiv u fattwali li hija għandha r-responsabbiltà li tiddefinixxi, u li ma huwiex il-kompitu tal-Qorti tal-Ġustizzja li tivverifika l-eżattezza tiegħu, jibbenefikaw minn preżunzjoni ta’ rilevanza. Ir-rifjut tal-Qorti tal-Ġustizzja li tagħti risposta għal domanda magħmula minn qorti nazzjonali huwa possibbli biss jekk ikun jidher b’mod evidenti li l-interpretazzjoni mitluba tad-dritt tal-Unjoni ma għandha ebda relazzjoni mar-realtà u mas-suġġett tal-kawża prinċipali, meta l-problema tkun ta’ natura ipotetika jew inkella meta l-Qorti tal-Ġustizzja ma jkollhiex il-punti ta’ fatt u ta’ liġi neċessarji sabiex tirrispondi b’mod utli għad-domandi li jkunu sarulha [111].

109 Anki l-Kummissjoni nnifisha tqis ukoll il-maniġġibbiltà amministrattiva bħala ġustifikazzjoni – ara ĠU 2016, C 262, p. 1, punt 139.

110 Sentenza tad-19 ta’ Diċembru 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, punt 51); b’mod simili s-sentenza preċedenti tad-29 ta’ April 2004, GIL Insurance *et* (C-308/01, EU:C:2004:252, punt 73 *et seq.*).

111 Sentenzi tas-17 ta’ Settembru 2014, Cruz & Companhia (C-341/13, EU:C:2014:2230, punt 32), tat-30 ta’ April 2014, Pfleger *et* (C-390/12, EU:C:2014:281, punt 26), tat-22 ta’ Ġunju 2010, Melki u Abdeli (C-188/10 u C-189/10, EU:C:2010:363, punt 27), u tat-22 ta’ Jannar 2002, Canal Satélite Digital (C-390/99, EU:C:2002:34, punt 19).

176. Ir-regoli amministrattivi relatati mad-dritt proċedurali jaqgħu taħt l-awtonomija proċedurali u istituzzjonali tal-Istati Membri, li madankollu hija limitata mill-prinċipji ta' effikaċja u ta' ekwivalenza [112].

177. In-natura definittiva ta' deċiżjoni amministrattiva, miksuba mal-iskadenza ta' termini raġonevoli li fihom jista' jitressaq rikors jew billi jiġu eżawriti r-rimedji ġuridiċi, tikkontribwixxi għaċ-ċertezza legali u minn dan jirriżulta li d-dritt tal-Unjoni ma jeħtieġx li korp amministrattiv ikun, bħala prinċipju, obbligat li jmur lura fuq deċiżjoni amministrattiva li tikseb tali natura definittiva [113]. L-Istati Membri jistgħu, abbażi tal-prinċipju ta' ċertezza legali, jeħtieġu l-preżentazzjoni, fi żmien xieraq, ta' applikazzjoni quddiem awtorità amministrattiva kompetenti għar-reviżjoni u l-irtirar ta' deċiżjoni amministrattiva finali li tmur kontra d-dritt tal-Unjoni kif interpretat sussegwentement mill-Qorti tal-Ġustizzja [114]. F'dan ir-rigward, sa fejn din il-kawża tikkonċerna emenda *a posteriori* ta' avviż tat-taxxa li sar finali, l-iktar l-iktar għandu jiġi eżaminat ksur tal-prinċipju ta' ekwivalenza. Madankollu, dan jeħtieġ trattament sfavorevoli tas-sitwazzjoni rregolata mid-dritt tal-Unjoni.

178. F'dan ir-rigward, minn naħa, il-Qorti tal-Ġustizzja ma għandhiex l-informazzjoni meħtieġa rigward is-sors proprju ta' tali differenza fit-trattament. Skont il-formulazzjoni tiegħu, l-Artikolu 124/B ma jiddistingwix bejn jekk il-bażi legali (il-liġi sottostanti) għall-avviż tat-taxxa tmurx kontra d-dritt tal-Unjoni jew kontra l-kostituzzjoni. Għalhekk ma huwiex ċar f'dan ir-rigward għaliex preċiżament din il-liġi u l-prattika tal-Qorti Suprema Ungeriża bbażata fuqha jagħmluha iktar diffiċli li tinkiseb rifużjoni ta' dawk it-taxxi biss li jmorru kontra d-dritt tal-Unjoni, iżda mhux rifużjoni ta' taxxi kontra l-kostituzzjoni. L-informazzjoni dwar kwalunkwe prattika possibbilment opposta tal-qorti suprema Ungeriża ma hijiex spjegata b'mod ċar biżżejjed fit-talba għal deċiżjoni preliminari. Id-dikjarazzjonijiet magħmula mill-partijiet huma kontradittorji f'dan ir-rigward u għadu ma huwiex ċar jekk u kif din il-prattika taffettwa l-kawża prinċipali. Dan lanqas ma seta' jiġi ċċarat bil-mistoqsijiet magħmula mill-Qorti tal-Ġustizzja waqt is-seduta.

179. Min-naħa l-oħra, il-kontenut regolatorju tal-Artikolu 124/B, moqri flimkien mal-Artikolu 128(2) tal-Kodiċi ta' Proċedura Fiskali jidher li għandu x'jaqsam mal-emenda tat-taxxa diġà stabbilita b'effett finali. Anki fl-osservazzjonijiet bil-miktub tagħha, Tesco sempliċement iddikjarat li l-aġġustament tal-awtoevalwazzjoni (jiġifieri korrezzjoni tal-awtoevalwazzjoni li saret) qiegħed isir iktar diffiċli b'dawn ir-regoli. Il-każ preżenti ma jikkonċernax, madankollu, l-aġġustament tal-awtoevalwazzjoni, iżda l-kawża prinċipali tirrigwarda rikors għal annullament kontra avviż tat-taxxa maħruġ *a posteriori*, u b'hekk jikkonċerna taxxa li għadha ma hijiex stabbilita b'effett finali. Madankollu, esklużjoni tal-kontestazzjoni u tal-emenda ta' avviż tat-taxxa kkontestat ma hijiex prekluża mir-regoli msemmija tad-dritt Ungeriż.

180. Dan huwa wkoll probabbli għaliex il-qorti tar-rinviju ssemmi sempliċement li Tesco talbet "lill-qorti tar-rinviju fil-proċedura kontenzjuża" sabiex tistabbilixxi t-tassazzjoni tagħha bħala żero. Dan la huwa ċar jekk sarx fil-proċeduri pendenti jew fil-kuntest tal-kontestazzjoni tal-avviż tat-taxxa u jekk huwiex rilevanti f'din il-kawża, u lanqas ma ġie affermat minn Tesco. Għall-kuntrarju, l-Ungerija espressament ikkonfermat fis-seduta, fi tweġiba għall-mistoqsijiet magħmula mill-Qorti tal-Ġustizzja, li fil-każ preżenti l-qorti tar-rinviju ma hijiex prekluża milli tannulla l-avviż tat-taxxa kkontestat jekk il-Qorti tal-Ġustizzja tikkonstata li l-Liġi dwar it-Taxxa Speċjali tmur kontra d-dritt tal-Unjoni. Għaldaqstant, ir-raba' domanda ma hijiex rilevanti għad-deċiżjoni dwar il-kontestazzjoni tal-avviż tat-taxxa minn Tesco u għaldaqstant hija ta' natura ipotetika.

112 Ara wkoll, f'dan ir-rigward, is-sentenzi tas-17 ta' Jannar 2019, Dzivev *et* (C-310/16, EU:C:2019:30, punt 30) u tat-2 ta' Mejju 2018, Scialdone (C-574/15, EU:C:2018:295, punt 29).

113 Ara f'dan is-sens is-sentenza tat-13 ta' Jannar 2004, Kühne & Heitz (C-453/00, EU:C:2004:17, punt 24).

114 Sentenza tat-12 ta' Frar 2008, Kempter (C-2/06, EU:C:2008:78, punt 59) biċ-ċitazzjoni tas-sentenzi tal-24 ta' Settembru 2002, Grundig Italiana (C-255/00, EU:C:2002:525, punt 34), tas-17 ta' Lulju 1997, Haahr Petroleum (C-90/94, EU:C:1997:368, punt 48), u tas-16 ta' Diċembru 1976, Rewe-Zentralfinanz u Rewe-Zentral (33/76, EU:C:1976:188, punt 5).

VI. Konklużjoni

181. Għal dawn ir-raġunijiet, nipproponi li tingħata risposta għad-domandi magħmula mill-Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (il-Qorti Amministrattiva u Industrijali tal-Belt ta' Budapest, l-Ungerija) kif ġej:

1. It-tassazzjoni differenzjata li tirriżulta minn tariffa progressiva ma tikkostitwixxix restrizzjoni indiretta tal-libertà ta' stabbiliment skont l-Artikolu 49 TFUE moqri flimkien mal-Artikolu 54 TFUE. Dan japplika wkoll jekk tassazzjoni fuq id-dħul ibbażata fuq id-dħul mill-bejgħ tintaxxa iktar lil impriżi bi dħul mill-bejgħ iktar b'saħħtu li, fil-fatt, huma fil-biċċa l-kbira miżmuma minn azzjonisti barranin, ħlief jekk tkun tista' tingħata prova li l-Istat Membru aġixxa b'mod illegali f'dan ir-rigward. Tali prova ma ngħatatx f'din il-kawża.

2. It-tassazzjoni differenzjata li tirriżulta minn tariffa progressiva ma tikkostitwixxix vantaġġ selettiv favur l-impriżi bi dħul mill-bejgħ iktar baxx (u għalhekk ma hemm l-ebda għajnuna), u impriża bi dħul mill-bejgħ iktar b'saħħtu lanqas ma tista' tinvokaha sabiex tevita r-responsabbiltà tat-taxxa tagħha stess.