KONKLUŻJONIJIET TAL-AVUKAT ĠENERALI CRUZ VILLALÒN ippreżentati fis-7 ta' Diċembru 2010[1]

I — Introduzzjoni ..... I - 7378

II — Il-kuntest ġuridiku ..... I - 7379

III — Il-kawża prinċipali u d-domandi preliminari ..... I - 7382

IV — Il-proċedura quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja ..... I - 7384

V — Il-ġurisprudenza dwar l-irkupru ta' pagament mhux dovut ..... I - 7385

A — Id-dritt għall-irkupru ta' pagament mhux dovut ..... I - 7385

B — L-eċċezzjoni ta' trasferiment, ibbażata fuq l-arrikkiment indebitu ..... I - 7386

C — Żvilupp ulterjuri ..... I - 7387

VI — L-eżami tad-domandi preliminari ..... I - 7388

A — Fuq it-tieni domanda preliminari: il-"kumpens" bħala alternattiva għat-trasferiment ..... I - 7388

1. L-arrikkiment indebitu bħala l-bażi tal-eċċezzjoni għall-irkupru tal-ħlas indebitu ..... I - 7388

2. L-ispeċifiċità tal-każ inkwistjoni u n-neċessità' ta' soluzzjoni ad hoc ..... I - 7390

3. Il-kategorija tat-"trasferiment" ma tippermettix li tingħata risposta sodisfaċenti għal dan il-każ. ..... I - 7391

1 — Lingwa oriġinali: l-Ispanjol.

4. Il-"kumpens" bħala eċċezzjoni possibbli għall-obbligu ta' rimbors ..... I - 7393

5. Il-kundizzjonijiet li fihom il-"kumpens" jista' jipproduċi effett simili għat-"trasferiment" ..... I - 7395

6. Konklużjoni ..... I - 7397

B — Fuq it-tielet u r-raba' domandi preliminari ..... I - 7397

C — Fuq l-ewwel domanda preliminari ..... I - 7401

VII — Konklużjoni ..... I - 7403

I — Introduzzjoni

1. Tletin sena wara li, permezz tas-sentenza Just [2], il-Qorti tal-Ġustizzja fetħet il-bieb għall-possibbiltà li jkun hemm deroga għad-dritt għar-rimbors tat-taxxi imposti illegalment minn Stat Membru, qorti Daniża qed tressaq mill-ġdid diversi domandi preliminari dwar il-kriterji ta' evalwazzjoni tal-eċċezzjoni għat-trasferiment u b'mod ġenerali għall-arrikkiment indebitu.

2. Din is-sentenza Just, li partijiet minnha ma jinftehmux u li ħafna drabi tkun ikkritikata [3], kif ukoll il-ġurisprudenza suċċessiva abbundanti, iddikjaraw li r-rimbors tat-taxxa illegalment imposta jista' jiġi rifjutat biss meta l-imsemmi rimbors iwassal għal arrikkiment indebitu tal-persuna li qed titolbu.

3. Sal-lum, il-Qorti tal-Ġustizzja eżaminat biss każijiet fejn l-imsemmi arrikkiment indebitu oriġina minn "trasferiment" effettiv tat-taxxa illegali. Fil-kawża attwalment imressqa quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja, il-kuntest huwa madankollu notevolment differenti u anki mhux tas-soltu, minħabba li t-taxxa ddikjarata illegali tifforma parti integrali minn pakkett leġiżlattiv adottat minn Stat Membru u, minħabba l-karatteristiċi tagħha, tirriżulta prattikament inseparabbli minn dispożizzjonijiet oħra adottati simultanjament. Fil-fatt, fil-kawża inkwistjoni, it-taxxa nazzjonali ddikjarata illegali daħlet fis-seħħ fl-istess ħin tat-tneħħija ta' għadd kunsiderevoli

2 — Sentenza tas-27 ta' Frar 1980 (68/79, Ġabra p. 501).

3 — Ara, pereżempju, F. Hubeau, "La répétition de l'indu en droit communautaire", *Revue trimestrielle de droit européen*, 1981, p. 448.

ta' kontribuzzjonijiet tas-sigurtà soċjali, li persuni taxxabbli u l-benefiċjarji tal-imsemmija kontribuzzjonijiet u taxxa kienu kważi l-istess.

II — Il-kuntest ġuridiku

4. Essenzjalment għal din ir-raġuni, u minkejja l-isforzi tal-partijiet intervenjenti u tal-qorti tar-rinviju stess, iċ-ċirkustanzi tal-kawża inkwistjoni jidħlu b'diffikultà kbira fil-kunċett ta' "trasferiment" tat-taxxa. Għalhekk, se nipproponi lill-Qorti tal-Ġustizzja, skont il-ġurisprudenza tagħha dwar l-arrikkiment indebitu, ma tillimitax l-eċċezzjoni tal-arrikkiment indebitu għall-każijiet ta' "trasferiment" biss u tippermetti, f'ċerti kundizzjonijiet, li tiġi estiża għal dawk il-każijiet ta' "kumpens" tat-taxxa l-ġdida permezz tat-tneħħija ta' taxxi legali oħrajn.

5. Fl-aħħar nett, ir-rinviju jinkludi wkoll it-tieni grupp ta' domandi li jintroduċu problema ulterjuri, filwaqt li jqajjem sitwazzjoni diskriminatorja li tirriżulta mir-riforma leġiżlattiva kollha, b'mod partikolari għad-detriment tal-impriżi importaturi prinċipali fil-konfront ta' dawk li essenzjalment jikkummerċjalizzaw prodotti mhux importati.

6. Permezz tal-Liġi Nru 840 tat-18 ta' Diċembru 1987, id-Danimarka stabbilixxiet, b'effett mill-1 ta' Jannar 1988, taxxa indiretta msejħa "kontribuzzjoni ta' appoġġ għas-suq tal-impjieg" (iktar 'il quddiem, skont l-akronimu tagħha bid-Daniż, l-"AMBI"), li kienet ikkalkolata fuq l-istess bażi taxxabbli użata għall-VAT. Id-differenza minn din tal-aħħar, madankollu, u fil-każ speċifiku ta' prodotti importati, din it-taxxa ma kinitx titħallas fil-mument tal-importazzjoni, iżda kienet applikata fuq il-valur totali tal-prezz tal-imsemmja prodotti, mill-ewwel bejgħ tagħhom fuq it-territorju Daniż. Barra minn hekk, il-kontribuzzjoni ma kellhiex tkun indikata separatament fuq il-fattura.

7. Kif diġà indikajt, fl-istess ħin tal-istabbiliment tal-AMBI, il-leġiżlatur Daniż ħassar diversi kontribuzzjonijiet tas-sigurtà soċjali li kienu jirrappreżentaw għall-impriżi spiża approssimattiva ta' DKK 10 200 għal kull impjegat full-time. Din ir-riforma neħħiet ir-rabta bejn il-kontribuzzjonijiet tas-sigurtà soċjali u l-għadd ta' impjegati, bl-għan li tittejjeb il-kompetittività tal-impriżi Daniżi.

8. L-AMBI tneħħiet b'effett mill-1 ta' Jannar 1992, permezz tal-Liġi Nru 891 tal-21 ta' Diċembru 1991. Konsegwentement, il-kontribuzzjoni ta' appoġġ għas-suq tax-xogħol kienet imposta fuq l-impriżi Daniżi għal erba' snin.

9. Żewġ impriżi importaturi Dansk Denkavit ApS u P. Poulsen Trading ApSDos, ikkontestaw il-legalità tal-AMBI, minħabba li kienu jqisuha li tmur kontra l-Artikolu 33 tas-Sitt Direttiva [4] u l-Artikoli 9 KE u 95 KE, u talbu r-rimbors tal-ammonti mħallsa. Fil-kuntest ta' din il-kontroversja, l-Østre Landsret (qorti reġjonali) għamlet diversi domandi preliminari lill-Qorti tal-Ġustizzja, li ngħataw risposta parzjalment permezz tas-sentenza tal-31 ta' Marzu 1992, Dansk Denkavit u Poulsen Trading [5]. Il-Qorti tal-Ġustizzja, b'mod partikolari, ikkonstatat li l-Artikolu 33 tas-Sitt Direttiva kien jipprekludi l-introduzzjoni jew iż-żamma ta' kontribuzzjoni fiskali li (bħala l-kontribuzzjoni ta' appoġġ għas-suq tax-xogħol):

— kienet titħallas kemm għall-attivitajiet suġġetti għall-VAT kif ukoll għall-attivitajiet oħrajn ta' natura industrijali jew kummerċjali li jikkonsistu fil-provvista ta' servizzi bi ħlas;

— kienet imposta, għal dak li jirrigwarda l-impriżi suġġetti għall-VAT, fuq bażi taxxabbli identika għal dik utilizzata għall-VAT jiġifieri, fil-forma ta' persentaġġ fuq il-valur tal-bejgħ, wara tnaqqis tal-ammont tax-xiri li jkun sar;

— ma titħallasx, għall-kuntrarju tal-VAT, fil-mument tal-importazzjoni, iżda tinġabar fuq it-totalità tal-prezz tal-bejgħ tal-merkanzija importata fil-mument tal-ewwel bejgħ tagħha fl-Istat Membru kkonċernat;

— ma għandhiex, għall-kuntrarju tal-VAT, tkun indikata separatament fuq il-fattura, u

— tinġabar fl-istess ħin bħall-VAT.

10. Fid-dawl ta' dak li ntqal iktar 'il fuq, il-Qorti tal-Ġustizzja kkunsidrat li d-domandi l-oħra mressqa mill-Østre Landsret kienu saru irrilevanti. Fil-qosor, dawn kienu jirrigwardaw il-kompatibbiltà tas-sistema fiskali inkwistjoni mal-projbizzjoni ta' taxxi b'effett ekwivalenti għad-dazji doganali mħaddna fl-Artikolu 9 u s-segwenti (it-tielet domanda) u mal-projbizzjoni ta' taxxi interni diskriminatorji msemmija fl-Artikolu 95 KE (ir-raba' domanda).

11. Is-sena ta' wara, il-Qorti tal-Ġustizzja kkonfermat il-kontenut ta' din is-sentenza fil-kuntest ta' rikors għal nuqqas ta' twettiq ta' obbligu ppreżentat mill-Kummissjoni kontra d-Danimarka, ibbażat esklużivament

4 — Direttiva 77/388/KEE tal-Kunsill, tas-17 ta' Mejju 1977, fuq l-armonizzazzjoni tal-liġijiet tal-Istati Membri dwar taxxi fuq id-dħul mill-bejgħ — Sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud: bażi uniformi ta' stima (ĠU Edizzjoni Speċjali bil-Malti: Kapitolu 9, Vol 1, p. 23).

5 — C-200/90, Ġabra p. I-2217.

fuq il-ksur tal-Artikolu 33 tas-Sitt Direttiva (sentenza tal-1 ta' Diċembru 1993, Il-Kummissjoni vs Id-Danimarka) [6].

12. Sabiex tikkonforma mal-ewwel minn dawn is-sentenzi, id-Danimarka adottat il-Liġi Nru 389, tal-20 ta' Mejju 1992, dwar is-sistema legali ta' rimbors tal-AMBI imposta illegalment, id-Digriet Nru 645, tat-30 ta' Ġunju 1996, dwar il-proċedura u d-dokumenti ta' sostenn għat-tressiq ta' talbiet għal rimbors tal-AMBI u ċ-Ċirkulari Nru 122, tal-10 ta' Lulju 1996, li tistabbilixxi l-linji gwida għat-trattament amministrattiv tal-imsemmija talbiet.

13. Iċ-Ċirkulari Nru 122, li kienet fis-seħħ meta kienu qed jiġu trattati t-talbiet għal rimbors ikkonċernati fil-kawża inkwistjoni [7], kienet tindika fil-punt 4.2:

"Sabiex dan ir-rimbors ikun jista' jingħata skont dawn is-sentenzi, l-impriżi importaturi għandhom jissodisfaw il-kundizzjonijiet li ġejjin:

— l-impriża għandu jkollha kompetizzjoni reali mal-produtturi Daniżi ta' prodotti simili;

— l-iffrankar li l-impriża tkun għamlet mill-kontribuzzjonijiet tas-sigurtà soċjali u ħlasijiet oħra, għandhom ikunu inqas mill-ammonti mħallsa għall-AMBI;

— il-pożizzjoni kompetittiva tal-impriża għandha tkun iddeterjorat bir-riforma tas-sistema fiskali, fi kliem ieħor għandhom ikunu daħlu fil-kwistjoni prodotti Daniżi kkaratterizzati minn spejjeż salarjali għoljin tant li impriża Daniża tkun iffrankat iktar mill-kontribuzzjonijiet tas-sigurtà soċjali milli l-importatur fuq il-prodotti kompetituri;

— il-kompetituri Daniżi għandhom ikunu ffrankaw ammont ħafna ikbar mill-kontribuzzjonijiet tas-sigurtà soċjali milli l-ammonti li huma ħallsu għall-AMBI;

— l-iżvantaġġ kompetittiv ma għandux ikun insinjifikattiv;

— l-AMBI ma għandhiex tinġabar permezz ta' żieda fil-prezzijiet;

Barra minn hekk, rimbors għandu jkun ikkunsidrat ukoll meta ċirkustanzi partikolari jkunu xekklu l-mekkaniżmu normali tal-prezz [...]"

14. Fl-osservazzjonijiet tiegħu, il-Gvern Daniż iddikjara li l-Kummissjoni kienet ikkonsultata waqt il-proċess tal-abbozzar tal-imsemmija dispożizzjonijiet kollha dwar

6 — C-234/91, Ġabra p. I-6273.

7 — Din kienet tħassret mit-2 ta' Jannar 2007.

ir-rimbors tal-AMBI. Kif kellu l-opportunità jikkonferma r-rappreżentant tal-Kummissjoni waqt is-seduta, dan id-djalogu ippermetta, fl-1998, l-ewwel sospensjoni provviżorja ta' proċedura oħra ta' nuqqas ta' twettiq ta' obbligu li nfetħet kontra d-Danimarka (apparentement, fir-rigward tal-proċedura ta' rimbors tal-AMBI) u l-abbandun definittiv tagħha fl-2006.

15. Sa issa, l-amministrazzjoni fiskali Daniża ttrattat għadd kbir ta' talbiet għal rimbors tal-AMBI permezz tal-applikazzjoni tar-regoli msemmija (skont il-gvern Daniż, iktar minn 27 000 talba). Mill-fajl jirriżulta li iktar minn 70 % tal-impriżi li ressqu talba rċevew rimbors totali jew parzjali tal-AMBI mħallsa.

III — Il-kawża prinċipali u d-domandi preliminari

16. L-erba' rikorrenti [8] fil-kawżi attwalment pendenti quddiem l-Østre Landsret huma impriżi li joperaw kollha fil-bejgħ bl-imnut minn ħwienet kbar, ħwienet u punti ta' bejgħ bil-korrispondenza u għalhekk suġġetti għall-AMBI. Minħabba li din tal-aħħar kienet iddikjarata illegali, huma talbu r-rimbors tal-ammonti indebitament imħallsa.

8 — Lady & Kid A/S, Direct Nyt ApS, A/S Harald Nyborg Isenkram- u Sportsforretning, y KID-Holding A/S.

L-iSkatterministeriet ċaħdet l-imsemmija talbiet minħabba li, fil-perijodu tal-validità tal-AMBI, l-iffrankar miksub mit-tneħħija tal-kontribuzzjonijiet tas-sigurtà soċjali kien superjuri, għal dawn l-impriżi, mill-AMBI mħallsa fl-istess perijodu.

17. Kienu ppreżentaw rikorsi kontra l-imsemmija deċiżjonijiet amministrattivi u l-Københavns Byret (tribunal tad-distrett ta' Kopenħagen) iddikjara li huwa favur l-iSkatteministeriet permezz tas-sentenza tas-16 ta' Diċembru 2002. L-impriżi fil-kawża inkwistjoni għalhekk ippreżentaw appell quddiem l-Østre Landsret.

18. Fid-dawl tal-fatti, sabiex jiġu deċiżi dawn ir-rikorsi, kienet meħtieġa dikjarazzjoni dwar il-kundizzjonijiet li d-dritt tal-Unjoni jimponi fuq il-leġiżlazzjonijiet nazzjonali dwar ir-rimbors ta' taxxi imposti bi ksur tal-istess dritt, l-Østre Landsret ressqet quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja s-segwenti domandi preliminari [9]:

"1) Is-sentenza tal-Qorti tal-Ġustizzja tal-14 ta' Jannar 1997, Comateb *et* (C-192/95 sa C-218/95), għandha tiġi interpretata fis-sens li t-trasferiment ta' taxxa illegali għal fuq prodott jippresupponi li t-taxxa ġiet ittrasferita għal fuq ix-xerrej tal-prodott fil-kuntest tat-tranżazzjoni kummerċjali

9 — Id-digriet tar-rinviju ta' dawn id-domandi preliminari kien ġie kkontestat quddiem il-Højesteret (Qorti Suprema Daniża), li ċaħdet ir-rikors b'digriet tal-11 ta' Frar 2010 (Sag 344/2009), billi bbażat fuq is-sentenza Cartesio (sentenza tas-16 ta' Diċembru 2008, C-210/06, Ġabra p. I-9641) u fid-dawl tas-sistema proċedurali Daniża.

inkwistjoni jew it-trasferiment għal fuq il-prezzijiet jista' wkoll isir fir-rigward tal-prezzijiet ta' merkanzija oħra waqt tranżazzjonijiet kummerċjali kompletament differenti qabel jew wara l-bejgħ tal-prodott rilevanti, pereżempju fil-kuntest ta' evalwazzjoni sħiħa ta' dan it-trasferiment fuq perijodu ta' erba' snin għal dak li jikkonċerna numru kbir ta' gruppi ta' prodotti li jinkludu kemm prodotti importati kif ukoll prodotti mhux importati?

2) Il-kunċett Komunitarju ta' 'trasferiment' għandu jiġi interpretat fis-sens li taxxa illegali miġbura waqt il-bejgħ ta' prodotti tista' tiġi kkunsidrata bħala ttrasferita biss jekk il-prezz tal-prodott ikun żdied meta mqabbel mal-prezz applikat immedjatament qabel l-introduzzjoni tat-taxxa jew it-taxxa tista' wkoll tiġi kkunsidrata bħala ttrasferita jekk, fil-mument tal-introduzzjoni tat-taxxa illegali, l-impriża suġġetta għat-taxxa bbenefikat minn tfaddil [iffrankar] fuq taxxi oħra miġbura fuq bażi differenti ta' taxxa u jekk, konsegwentement, l-impriża żammet il-prezzijiet tagħha kif kienu?

3) Il-kunċett Komunitarju ta' 'arrikkiment indebitu' għandu jiġi interpretat fis-sens li r-rimbors ta' taxxa illegali miġbura waqt il-bejgħ ta' prodotti jista' jiġi kkunsidrat bħala li jwassal għal arrikkiment indebitu jekk l-impriża tkun ibbenefikat, qabel jew wara l-bejgħ tal-prodott intaxxat, minn tfaddil dovut għat-tneħħija ta' taxxi oħra miġbura fuq bażi oħra ta' taxxa, fil-każ fejn din it-tneħħija ta' taxxi oħra hija wkoll ta' benefiċċju għal impriżi oħra u b'mod partikolari impriżi li ma jħallsux it-taxxa illegali jew li jħallsuha f'miżura inqas?

4) Fil-każ fejn taxxa illegali kellha l-konsegwenza, minħabba l-istruttura tagħha, li l-oneru fiskali sostnut mill-impriżi li jimportaw merkanzija kien proporzjonalment ogħla minn dak ta' impriżi li jixtru fil-biċċa l-kbira prodotti mis-suq nazzjonali u fejn l-introduzzjoni tat-taxxa illegali ssir flimkien mat-tneħħija ta' taxxa oħra legali miġbura fuq bażi oħra ta' taxxa li kellha inċidenza proporzjonali fuq iż-żewġ tipi ta' impriżi fl-istess miżura u indipendentement mill-kompożizzjoni tax-xiri tal-impriżi, qed jiġi mistoqsi dan li ġej:

i) id-dritt Komunitarju jippermetti li jiġi rrifjutat, kompletament jew parzjalment, ir-rimbors tat-taxxa illegali lil impriża li timporta merkanzija abbażi tat-trasferiment u l-arrikkiment indebitu sa fejn ir-rifjut għandu l-konsegwenza li l-impriża, li tkun ħallset ammont

proporzjonalment ogħla għat-taxxa illegali minn impriża simili li xtrat prodotti simili mis-suq nazzjonali, ser tkun, fl-istess kundizzjonijiet, żvantaġġata minħabba dan il-fatt mill-effett tar-riforma fiskali u tar-rifjut tar-rimbors meta mqabbla ma' impriżi simili li, fil-biċċa l-kbira, xtraw mis-suq nazzjonali?

ii) ir-rimbors tat-taxxa illegali fis-sitwazzjoni kkunsidrata jista', mill-aspett kunċettwali, iwassal għal 'arrikkiment indebitu' u jista', konsegwentement, jiġi rrifjutat jekk ir-rimbors — anki jekk it-taxxa hija kkunsidrata bħala li ġiet ittrasferita — huwa neċessarju sabiex b'hekk l-effett tar-riforma fiskali jibqa' l-istess, f'każ fejn il-bqija tal-kundizzjonijiet l-oħra jibqgħu barra minn hekk l-istess, wara li jkun sar ir-rimbors eventwali għall-impriżi li importaw merkanzija u għall-impriżi li xtraw prodotti nazzjonali?

iii) ir-rifjut tar-rimbors f'tali sitwazzjoni, li jimplika li l-impriżi li fil-biċċa l-kbira xtraw mis-suq nazzjonali u bbenefikaw minn vantaġġ meta mqabbla mal-impriżi li fil-biċċa l-kbira rrikorrew għall-importazzjoni, imur kontra d-dritt Komunitarju għal raġunijiet oħra u, b'mod partikolari, il-prinċipju ta' trattament ugwali?

iv) jirriżulta mir-risposta għat-tielet domanda li ma huwiex permess li jiġi rrifjutat ir-rimbors tat-taxxa indebitament miġbura abbażi tal-arrikkiment indebitu, sa fejn tali rimbors ineħħi biss il-vantaġġ li minnu bbenefikaw l-impriżi li xtraw mis-suq nazzjonali meta mqabbla mal-impriżi li fil-biċċa l-kbira rrikorrew għall-importazzjoni?"

IV — Il-proċedura quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja

19. Id-domandi preliminari ġew ippreżentati fir-Reġistru tal-Qorti tal-Ġustizzja fl-14 ta' Ottubru 2009.

20. Il-Gvern Daniż u l-Kummissjoni ppreżentaw osservazzjonijiet bil-miktub, u l-erba' impriżi rikorrenti (Lady & Kid A/S, Direct Nyt ApS, A/S Harald Nyborg Isenkram- og Sportsforretning u KID-Holding A/S) għamlu dan permezz ta' nota komuni.

21. Matul is-seduta tat-28 ta' Settembru 2010 ppreżentaw l-osservazzjonijiet orali tagħhom ir-rappreżentanti ta' dawn l-impriżi (b'mod konġunt), tal-iSkatteministeriet, tar-Renju tad-Danimarka u tal-Kummissjoni.

V — Il-ġurisprudenza dwar l-irkupru ta' pagament mhux dovut

A — *Id-dritt għall-irkupru ta' pagament mhux dovut*

22. Sa mill-1960, il-Qorti tal-Ġustizzja sostniet li d-dritt għar-rimbors ta' somom imposti minn Stat Membru jikkostitwixxi ksur tad-dritt tal-Unjoni [10]. Dan il-prinċipju ġie kkonfermat minn ġurisprudenza abbundanti, abbażi tar-regola tal-effett dirett [11]. Fl-aħħar nett, id-dritt għar-rimbors ta' taxxi imposti li jiksru d-dritt tal-Unjoni huwa l-konsegwenza u s-suppliment tad-drittijiet rikonoxxuti lill-individwi bid-dispożizzjonijiet li jipprojbixxu l-imsemmija taxxi [12].

23. Madankollu, jekk id-dritt għar-rimbors joriġina direttament mid-dritt tal-Unjoni, il-proċedura sabiex issir talba għall-kuntrarju taqa' taħt id-drittijiet nazzjonali [13]. Fil-fatt, il-ġurisprudenza sostniet li, skont il-prinċipju ta' kooperazzjoni, huma l-qrati tal-Istati Membri li għandhom jiżguraw il-protezzjoni legali li tirriżulta, għall-individwi, mill-effett dirett tad-dispożizzjonijiet tal-Unjoni. B'hekk, skont ġurisprudenza stabbilita, fin-nuqqas ta' leġiżlazzjoni tal-Unjoni dwar ir-rimbors tat-taxxi indebitament imposti, huwa l-obbligu tas-sistema legali interna ta' kull Stat Membru li tistabbilixxi l-modalità proċedurali applikabbli għal dawn it-talbiet għal rimbors [14].

24. F'ċerti sentenzi [15], il-Qorti tal-Ġustizzja testendi l-intervent tal-leġiżlatur nazzjonali

10 — Sentenza tas-16 ta' Diċembru 1960, Humblet vs Il-Belġju (6/60, Ġabra p. 1125; b'mod partikolari, p. 1146).

11 — Sentenzi tas-16 ta' Diċembru 1976, Rewe-Zentralfinanz vs Rewe-Zentral (33/76, Ġabra p. 1989, punt 5) u Comet (45/76, Ġabra p. 2043, punti 12 u 13); tas-27 ta' Marzu 1980, Denkavit italiana (61/79, Ġabra p. 1205, punt 12); tal-10 ta' Lulju 1980, Ariete (811/79, Ġabra p. 2545, punti 9, 12 u 14) u Mireco (826/79, Ġabra p. 2559, punt 10); kif ukoll tad-29 ta' Ġunju 1988, Deville (240/87, Ġabra p. 3513, punt 11).

12 — Sentenzi tad-9 ta' Novembru 1983, San Giorgio (199/82, Ġabra p. 3595, punt 12); tal-14 ta' Jannar 1997, Comateb (C-192/95 sa C-218/95, Ġabra p. I-165, punt 20), u.tat-2 ta' Diċembru 1997, Fantask *et* (C-188/95, Ġabra p. I-6783, punt 38).

13 — Spitzer, J.-P., "La responsabilité indirecte de l'État pour violation du Droit communautaire: la répétition de l'indu", *La protection juridictionnelle des droits dans le système communautaire*, Bruylant, Bruxelles, 1997.

14 — Sentenzi tal-21 ta' Mejju 1976, Roquette frères vs Il-Kummissjoni (26/74, Ġabra p. 677, punt 11); Rewe-Zentralfinanz vs Rewe-Zentral, iċċitata iktar 'il fuq fin-nota ta' qiegħ il-paġna 5; u Comet, iċċitata iktar 'il fuq, punti 12 u 13; tal-5 ta' Marzu 1980, Ferwerda (265/78, Ġabra p. 617, punt 10); tal-14 ta' Diċembru 1995, Peterbroeck (C-312/93, Ġabra p. I-4599, punt 12); Fantask *et*, iċċitata iktar 'il fuq, punt 39; tal-24 ta' Settembru 2002 Grundig Italiana (C-255/00, Ġabra p. I-8003, punt 33); tat-2 ta' Ottubru 2003, Weber's Wine World (C-147/01, Ġabra p. I-11365, punt 103).

15 — Pereżempju, is-sentenza tat-12 ta' Ġunju 1980, Express Dairy Foods (130/79, Ġabra p. 1887, punt 11); Ariete, iċċitata iktar 'il fuq, punt 9, jew San Giorgio, iċċitata iktar 'il fuq punt 12.

mhux biss għall-kundizzjonijiet formali tar-rimbors, iżda wkoll għar-rekwiżiti sostantivi tiegħu. Il-ġurisprudenza b'mod partikolari kkonfermat li d-dritt nazzjonali jista' jkun applikat fil-kuntest tat-termini tar-rikors, tal-preskrizzjonijiet u tal-limitazzjoni, u l-interessi moratorji u kwalunkwe kwistjoni addizzjonali oħra għall-irkupru ta' pagament mhux dovut [16].

25. Il-Gvern Daniż ibbaża dan ir-rinviju fuq il-ġurisprudenza tad-dritt nazzjonali sabiex jiddiskuti l-fondatezza ta' intervent mill-Qorti tal-Ġustizzja f'din il-kwistjoni, u fi kwalunkwe każ, sabiex jiġġustifika t-talba tiegħu li jressaq il-kawża quddiem l-Awla Manja. B'mod iktar partikolari, l-imsemmi gvern jqis li, skont il-ġurisprudenza, il-leġiżlatur tal-Unjoni biss jew fin-nuqqas tiegħu dak ta' kull Stat Membru, għandu l-kompitu jistabbilixxi r-regoli proċedurali u sostantivi għat-trattament ta' talbiet għal rimbors, u li dawn ir-regoli sostantivi ma jistgħux ikunu stabbiliti ħlief b'mod ġurisprudenzjali.

26. Naħseb li ma nistgħux niddubitaw mill-ġurisdizzjoni tal-Qorti tal-Ġustizzja li tiddeċiedi fuq dawn il-kwistjonijiet. Ċertament, permezz tas-sentenzi ċċitati iktar 'il fuq, il-Qorti tal-Ġustizzja llimitat is-setgħat ta' intervent tagħha fil-kwistjoni, iżda l-limitazzjoni ma hijiex limitazzjoni totali peress li r-rinviju għad-dritt nazzjonali sar fil-kuntest ta' ċertu regoli ta' applikazzjoni obbligatorji.

27. Min-naħa, il-leġiżlatur tad-dritt nazzjonali għandu f'kull sitwazzjoni josserva l-prinċipji ta' ekwivalenza u effikaċja. B'dan il-mod, l-irkupru ta' pagament mhux dovut ma jistax ikun suġġett għal kundizzjonijiet — proċedurali jew sostantivi — inqas favorevoli minn dawk stipulati għal talbiet simili ta' natura interna, u dawn il-kundizzjonijet ma jistgħux irendu prattikament impossibbli jew eċċessivament diffiċli l-eżerċizzju tad-drittijiet mogħtija mis-sistema legali tal-Unjoni [17].

28. Min-naħa l-oħra, il-ġursprudenza ppronunċjat ruħha dwar il-possibbiltà ta' deroga mir-regola dwar l-irkupru ta' pagament mhux dovut.

B — *L-eċċezzjoni ta' trasferiment, ibbażata fuq l-arrikkiment indebitu*

29. Fl-1980, il-ġurisprudenza introduċiet limitazzjoni importanti għad-dritt għall–irkupru ta' pagament mhux dovut. Fil-fatt, filwaqt li bbażat ruħha fuq il-kunċetti ta' trasferiment tat-taxxa u ta' arrikkiment indebitu, fis-sentenza Just, iċċitata iktar 'il fuq, il-Qorti tal-Ġustizzja ddikjarat li d-dritt tal-Unjoni "ma jeżiġix li tingħata ħlas lura tat-taxxi indebitament imposti minħabba li dan jikkawża arrikkiment indebitu ta' dawk intitolati". Madankollu, jista' ikun hemm

16 — Sentenza Express Dairy Foods, iċċitata iktar 'il fuq, punti 11 u 17.

17 — Ara l-ġurisprudenza ċċitata fin-nota ta' qiegħ il-paġna 15.

kunsiderazzjoni " tal-fatt li l-piż tal-ħlas ta' taxxi indebitament imposti seta' jkun trasferit fuq operaturi ekonomiċi oħra jew fuq il-konsumaturi" [18].

31. Is-sentenza Just solviet domanda preliminari mressqa wkoll minn qorti Daniża, li permezz tagħha staqsiet jekk l-eċċezzjoni ta' trasferiment applikata f'ċerti każjiet mill-ġurisprudenza Daniża, setgħetx tintuża validament sabiex ikunu rrifjutati talbiet għal rimbors ta' taxxi inkompatibbli mad-dritt Komunitarju. Permezz tar-risposta pożittiva tagħha, il-Qorti tal-Ġustizzja kkonfermat indirettament il-possibbiltà għas-sistemi legali nazzjonali li jirregolaw aspetti sostantivi tar-rimbors.

30. F'dawn il-każijiet, skont il-ġurisprudenza, "il-ħlas ta' taxxi indebitament imposti ma kienx imġarrab mill-operatur iżda mix-xerrej li fuqu ġiet ittrasferita t-taxxa. Għaldaqstant, ir-rimbors lill-operatur tat-taxxa mħallsa, taxxa li diġà tħallset mix-xerrej tkun ekwivalenti għall-imsemmi operatur għal ħlas doppju li jista' jikkwalifika bħala arrikkiment indebitu, filwaqt li jibqgħu ma jkunux rimedjati l-konsegwenzi li jirriżultaw għax-xerrej tat-taxxa illegali". Huma l-qrati nazzjonali li għandhom "jevalwaw, fid-dawl taċ-ċirkustanzi ta' kull każ speċifiku, jekk il-ħlas tat-taxxa kienx ittrasferit, kollu jew parti minnu, mill-operatur għal persuni oħra, u jekk, skont il-każ, ir-rimbors lill-operatur jikkostitwixxix arrikkiment indebitu" [19]. Fost dawn iċ-"ċirkustanzi" għandu jkun ikkunsidrat ukoll id-dannu li l-parti kkonċernata tkun ġarrbet "minħabba l-fatt stess li tkun ttrasferiet it-taxxa imposta mill-amministrazzjoni bi ksur tad-dritt Komunitarju, minħabba li ż-żieda fil-prezz tal-prodott, ikkawżat bit-trasferiment tat-taxxa, wasslet għal tnaqqis fil-volum tal-bejgħ" [20].

C — Żvilupp ulterjuri

32. It-termini tas-sentenza Just ġew ikkonfermati minn ġurisprudenza abbundanti [21], filwaqt li introduċiet ċerti preċiżjonijiet importanti dwar il-kundizzjonijiet għall-applikazzjoni tagħha. Dawn il-preċiżjonijiet għandhom l-għan li jevitaw li l-prinċipju tal-awtonomija tal-qrati nazzjonali jagħti lok għal differenzi eċċessivi li jipperikolaw il-funzjonament ta' aspetti essenzjali tal-Unjoni.

33. Skont il-prinċipju tal-effikaċja, pereżempju kienu ddikjarati inkompatibbli mad-dritt tal-Unjoni, il-modalitajiet kollha tat-trasferiment stabbiliti mis-sistemi legali

18 — Sentenza Just, iċċitata iktar 'il fuq, punti 26 u 27.

19 — Sentenza Comateb, iċċitata iktar 'il fuq, punt 22 u 23.

20 — *Ibidem,* punt 31. Fl-istess sens, is-sentenza Just, iċċitata iktar 'il fuq, punt 26.

21 — Sentenzi Denkavit italiana, iċċitata iktar 'il fuq, punt 26; Express Dairy Foods, iċċitata iktar 'il fuq, punt 13; Ariete, iċċitata iktar 'il fuq, punt 17; Mireco, iċċitata iktar 'il fuq, punt 16; tas-27 ta' Mejju 1981, Essevi u Salengo (142/80 u 143/80, Ġabra p. 1413, punt 35); Comateb *et*, iċċitata iktar 'il fuq, punt 21 *et seq*..

nazzjonali li jrendu prattikament impossibbli jew eċċessivament diffiċli l-ħlas tar-rimbors [22]. Fil-każ ta' taxxi indiretti ddikjarati li huma inkompatibbli mad-dritt tal-Unjoni, qed tiġi eskluża l-possibbiltà li r-rimbors ikun irrifjutat abbażi tas-suppożizzjoni ta' trasferiment tat-taxxa li dejjem jerġa' jwaqqa' r-responsabbiltà tal-prova fuq il-persuna taxxabbli, u qed jiġi ppreċiżat li l-eżistenza ta' obbligu legali li tkun inkorporata t-taxxa fil-prezz, ma tippermettix is-suppożizzjoni li t-taxxa kienet ittrasferita totalment. Il-kwistjoni dwar jekk kienx hemm effettivament trasferiment ta' taxxa indiretta tikkostitwixxi domanda ta' fatt li taqa' taħt l-evalwazzjoni tal-qorti nazzjonali [23].

34. B'hekk, il-Qorti tal-Ġustizzja żviluppat interpretazzjoni awtonoma tal-kunċetti ta' trasferiment u ta' arrikkiment indebitu, filwaqt li ttrasformat din l-eċċezzjoni għat-trasferiment tal-ħlas indebitu f'regola tad-dritt tal-Unjoni, u filwaqt li assumiet bħala tagħha dak li inizjalment kien biss regola ta' dritt nazzjonali. Madankollu, l-intervent tal-Qorti tal-Ġustizzja fil-kwistjoni, ġustament kien ikkunsidrat "minimalist" [24], fir-rigward tal-awtonomija proċedurali (u sostantiva) tradizzjonalment mogħtija lill-Istati Membri f'din il-kwistjoni.

22 — Sentenza San Giorgio, iċċitata iktar 'il fuq, punt 14.

23 — Sentenza tal-25 ta' Frar 1988, Bianco u Girard (331/85, 376/85 u 378/85, Ġabra p. 1099, punt 17); u Comateb *et*, iċċitata iktar 'il fuq, punt 25.

24 — F. Hubeau, *op. cit.*, p. 448.

VI — L-eżami tad-domandi preliminari

A — *Fuq it-tieni domanda preliminari: il-"kumpens" bħala alternattiva għat-trasferiment*

35. L-ewwel nett se neżamina t-tieni domanda preliminari peress li għandha tingħata preċedenza meta mqabbla mad-domandi l-oħra mressqa.

1. L-arrikkiment indebitu bħala l-bażi tal-eċċezzjoni għall-irkupru tal-ħlas indebitu

36. Il-maġġoranza tal-każijiet li tressqu sa issa quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja kienu faċilment inklużi fi skema li fiha t-trasferiment jidher bħala l-fattur deċiżiv sabiex jiġġustifika r-rifjut tar-rimbors anki jekk xi drabi kienet possibbli deroga għal dan ir-rifjut, meta għalkemm kien hemm trasferiment, ir-rimbors ma wassalx għal arrikkiment indebitu [25].

25 — B'mod partikolari meta, minħabba t-trasferiment, u ż-żieda konsegwenti tal-prezzijiet, il-bejgħ tal-persuna taxxbbli jitnaqqsu.

37. Ħafna sentenzi intervjenew f'dawn it-tip ta' kuntesti kkaratterizzati mit-trasferiment u ġġeneralizzaw l-idea li t-trasferiment u l-arrikkiment indebitu kienu żewġ prerekwiżiti kumulattivi tal-unika eċċezzjoni possibbli għall-irkupru tat-taxxi indebiti fid-dritt tal-Unjoni [26].

38. Għall-kuntrarju, fl-opinjoni tiegħi, it-trasferiment u l-arrikkiment indebitu huma żewġ kundizzjonijiet distinti li huwa suġġett għalihom ir-rifjut għall-irkupru ta' taxxa indebita. Fir-realtà, l-arrikkiment indebitu jikkostitwixxi l-unika bażi tal-eċċezzjoni, filwaqt li t-trasferiment jirrappreżenta waħda miż-żewġ manifestazzjonijiet possibbli, anki jekk jidher bħala wieħed minn diversi karatteristiċi. Dan jispjega għalfejn il-ġurisprudenza taċċetta limitazzjoni fuq l-eċċezzjoni (jew "eċċezzjoni għall-eċċezzjoni") meta, biex iseħħ it-trasferiment, ir-rimbors ma jiddeterminax arrikkiment indebitu minħabba l-preżenza ta' ċirkustanzi oħrajn (bħal, pereżempju, telf parallel tal-kompetittività).

39. Fil-fatt, skont il-ġurisprudenza, ir-raġuni tal-eċċezzjoni għall-prinċipju tal-irkupru ta' pagament mhux dovut hija ċċentrata fuq l-għan li jkun evitat l-arrikkiment indebitu ta' min jitlob ir-rimbors [27].

40. L-inkorporazzjoni tat-taxxa fil-prezz tal-bejgħ madankollu ma huwiex kriterju uniku u definittiv ta' deroga mill-prinċipju tar-rimbors; l-element determinanti huwa li dan ir-rimbors jista' effettivament jipproduċi arrikkiment indebitu, kemm minħabba li t-taxxa finalment tħallset mix-xerrej tal-prodott kif ukoll minħabba motiv ieħor. Fi kliem ieħor, l-arrikkiment indebitu ma huwiex

26 — Il-kliem ta' ċerti sentenzi huma partikolarment ċari. Pereżempju, is-sentenza Weber's Wine World *et*, iċċitata iktar 'il fuq, fil-punt 94 tipprovdi li "dan l-obbligu ta' rimbors huwa […] biss eċċezzjoni. Stat Membru jista' jopponi r-rimbors għal taxxa indebita skont id-dritt Komunitarju biss jekk ikun ipprovat mill-awtoritajiet nazzjonali li t-taxxa kollha kienet imġarrba minn persuna differenti mill-persuna taxxabbli u r-rimbors tat-taxxa jikkostitwixxi għal din tal-aħħar, arrikkiment indebitut" Fil-kumment tiegħu għal din is-sentenza, D. Simon reġa' rrefera għall-istess idea u afferma li "il-Qorti tal-Ġustizzja, filwaqt li rrendiet il-kundizzjonijiet kumulattivi", tifhem li t-trasferiment "mhux neċessarjament jinnewtralizza l-impatti ekonomiċi tal-impożizzjoni fuq is-suġġett passiv" (D. Simon, *Europe*, Diċembru 2003, comm. 378).

27 — Dan il-motiv jirriżulta ċar mill-punt 26 tas-sentenza ċċitata Just: "Il-protezzjoni tad-drittijiet garantiti fil-qasam tas-sistema legali komunitarja ma teżiġix li jingħata rimbors għat-taxxi indebiti bil-kundizzjoni li jikkawżaw arrikkiment indebitu tal-aventi kawża. Għalhekk, ma hemm xejn li jimpedixxi, mill-perspettiva tad-dritt komunitarju, li l-qrati nazzjonali jikkunsidraw, skont id-dritt intern tagħhom, il-possibbiltà li taxxi indebiti jkunu inkorporati fil-prezzijiet tal-impriża suġġetta għat-taxxa u trasferiti fuq ix-xerrejja […]". Jidhirli li l-użu tal-espressjoni "għalhekk" fil-punt iċċitat huwa sinjifikattiv ħafna minn dan l-aspett, minħabba li jindika li dak li jiġi qabel (l-eċċezzjoni dwar l-arrikkiment indebitu) jiddetermina dak li jiġi wara (l-eċċezzjoni dwar it-trasferiment). Il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet f'termini simili fis-sentenza Denkavit italiana, iċċitata iktar 'il fuq, punt 26. Fiż-żewġ każijiet, id-dispożittiv tas-sentenza jagħmel riferiment esklużiv għall-ipoteżi tat-trasferiment, iżda l-analiżi tal-motivazzjoni twassal għall-konklużjoni li l-eċċezzjoni hija fformulata f'termini iktar ġenerali. Din l-idea toħroġ cara mis-sentenzi Comateb *et*, iċċitata iktar 'il fuq, punt 22; tal-21 ta' Settembru 2000, Michaïlidis (C-441/98 u C-442/98, Ġabra p. I-7145, punt 31); u tal-20 ta' Settembru 2001, Courage u Crehan (C-453/99, Ġabra p. I-6297, punt 30).

biss il-bażi tal-eċċezzjoni, iżda l-eċċezzjoni nnifisha [28].

41. Għalhekk, ir-rimbors tat-taxxa jista' ma jipproduċiex arrikkiment indebitu minkejja li jkun hemm trasferiment, kif jista' jipproduċi, bil-kontra, arrikkiment indebitu anki fin-nuqqas ta' trasferiment.

42. Konsegwentement, it-trasferiment tat-taxxa ma għandux neċessarjament ikun l-unika eċċezzjoni għall-irkupru ta' pagament mhux dovut.

43. Naturalment, ir-rifjut tar-rimbors tas-somma indebitament imħallsa, bħala eċċezzjoni għar-regola ġenerali, għandu jkun interpretat ristrettivament. Madankollu, dan ma jistax iwassal għall-esklużjoni tal-eżistenza ta' leġiżlazzjonijiet nazzjonali li jipprovdu diversi ipoteżi differenti minn din tat-trasferiment, iżda li xorta waħda huma leġittimi, minħabba li huma wkoll ibbażati fuq arrikkiment indebitu tal-persuna kkonċernata.

44. Fil-fatt, ma għandniex ninsew li l-imsemmija eċċezzjoni, għalkemm magħmula proprju mill-Qorti tal-Ġustizzja, oriġinarjament kienet dispożizzjoni nazzjonali. Għalhekk, ma hijiex regola indipendenti u esklużiva tad-dritt tal-Unjoni, li l-applikazzjoni tagħha hija imposta b'mod obbligatorju fuq l-Istati Membri. Kif diġà indikajt, dawn tal-aħħar għandhom jistabbilixxu l-kundizzjonijiet proċedurali u sostantivi tar-rimbors. Meta dawn jiddeċiedu li japplikaw l-eċċezzjoni għat-trasferiment u l-arrikkiment indebitu, għandhom jagħmlu dan fl-osservanza tal-kundizzjonijiet stabbiliti mill-ġurisprudenza tal-Unjoni, iżda xejn ma jipprekludihom milli jipprovdu eċċezzjoni diversa, li l-kompatibbiltà tagħha mad-dritt Komunitarju tista' eventwalment tiġi eżaminata mill-Qorti tal-Ġustizzja.

2. L-ispeċifiċità tal-każ inkwistjoni u n-neċessità ta' soluzzjoni *ad hoc*

45. Id-domandi preliminari mressqa mill-Østre Landsret huma intiżi li jinkludu ċ-ċirkustanzi speċifiċi tal-każ inkwistjoni fil-kunċetti komuni tat-trasferiment u l-arrikkiment indebitu. Ċertament, il-qorti Daniża qed titlob jekk, fil-kawża inkwistjoni humiex sodisfatti ż-żewġ kundizzjonijiet li sal-lum il-ġurisprudenza qieset neċessarji sabiex ikun irrifjutat ir-rimbors tal-AMBI: l-ewwel nett, jekk sarx it-trasferiment u, it-tieni nett, jekk trasferiment eventwali tat-taxxa jwassalx, minħabba ċirkustanzi oħra, għal arrikkiment indebitu għall-impriżi taxxabbli.

28 — Din il-bażi tal-eċċezzjoni kienet diskussa fit-teorija u minn ċerti Avukati Ġenerali. Fil-qosor, l-idea hija li, jekk l-istess dritt għal rimbors għal taxxa imposta illegalment huwa bbażat fuq l-għan li jkun evitat "arrikkiment indebiti" tal-Istat li jkun impona t-taxxa, ikun inqas riskjuż li jkun limitat dan id-dritt proprju biex jiġi evitat l-arrikkiment inġust ta' min jagħmel il-ħlas (ara f'dan is-sens F. Hubeau, *op. cit.*, p. 449; D. Berlin, "Chronique de jurisprudente fiscale européenne", *Revue trimestrielle de Droit européen*, 1997, p. 167; u l-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Tesauro fl-kawżi magħquda Comateb *et*, ippreżentati fis-27 ta' Ġunju 1996). Minħajr ħsara għar-rilevanza teoretika eventwali ta' whud minn dawn il-kritiki, hemm dubju kemm attwalment, l-eċċezzjoni għad-dritt għal rimbors mmirata biex ikun evitat l-arrikkiment inġust, hija ankrata fi-sod fil-ġurisprudenza.

46. Madankollu, fil-każ tal-AMBI, jidher li huwa indispensabbli li tkun żviluppta risposta *ad hoc*, li tippreċiża l-ġurisprudenza eżistenti. Fil-fatt, kif diġà ġie rrilevat, dan il-każ jittratta sitwazzjoni mhux tas-soltu u b'karatteristiċi partikolari ħafna minħabba li t-taxxa ddikjarata illegali hija parti minn pakkett ta' dispożizzjonijiet li għandu jkun ikkunsidrat fit-totalità tiegħu.

47. Għaldaqstant, it-tieni domanda preliminari ssir ċentrali għad-dibattitu. Fil-fatt, din qed titlob lill-Qorti tal-Ġustizzja tgħarrafha jekk jistax ikun ikkunsidrat li kien hemm trasferiment meta l-ammont tat-taxxa illegali kien "ikkumpensat" b'iffrankar ekonomiku parallel, li jirriżulta mill-istess riforma legali, għalkemm dan ma kienx eventwalment tradott f'żieda fil-prezzijiet. Ċertament, ir-risposta li qed nissuġġerixxi għal din it-tieni domanda preliminari timplika riformulazzjoni tat-termini ta' din id-domanda, li għandha natura preliminari fil-konfront tal-oħrajn.

3. Il-kategorija tat-"trasferiment" ma tippermettix li tingħata risposta sodisfaċenti għal dan il-każ.

48. Bħal f'ħafna kawżi oħra mressqa fil-passat quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja, anki l-AMBI kienet taxxa indiretta, li kellha ħafna similitudnijiet mal-VAT. It-trasferiment effikaċi tagħha, madankollu, irriżulta ħafna inqas evidenti għal żewġ motivi. L-ewwel nett, minħabba li diversi komponenti tar-riforma leġiżlattiva approvaw in-newtralizzazzjoni reċiproka tagħhom, din tippermetti li tkun evitata żieda fil-prezzijiet. Hija proprju din ir-raġuni għalfejn l-AMBI, għall-kuntrarju tal-VAT, ma għandhiex għalfejn tkun indikata separatament fuq il-fatturi [29].

49. It-teżi tal-Gvern Daniż hija li kien hemm "trasferiment", minkejja dak kollu li jidher fil-kawża inkwistjoni, minħabba li l-AMBI "issostitwixxiet" il-kontribuzzjonijiet tas-sigurtà soċjali mneħħija fl-istess ħin bħala komponent tal-prezz tal-prodotti, prezz li kieku baqa' ma nbidilx proprju minħabba dan il-motiv (f'dan is-sens, seta' jkun affermat li l-AMBI kienet "trasferita"). Barra minn hekk, in-nuqqas ta' indikazzjoni separata tal-AMBI fuq il-fattura, skont il-Gvern Daniż, ma jikkostitwixxix ostakolu gravi għall-evalwazzjoni tat-trasferiment, peress li l-evalwazzjoni tista' ssir biss fuq livell globali fuq il-prezzijiet kollha tal-prodotti tal-impriżi kkonċernati matul il-perijodu kollu tal-validità tat-taxxa.

29 — B'differenza għal dak li jiġri fil-VAT, ma jidhirx li t-trasferiment jirrappreżenta element kostituttiv fil-konfigurazzjoni tal-AMBI. Anki jekk din tal-aħħar tkun applikata, bħall-VAT, fid-diversi fażijiet tal-kummerċjalizzazzjoni ta' prodott, u kull persuna taxxabbli tista' ddawru lura għall-holqa preċedenti tal-katina ekonomika, it-trasferiment kostituttiv li jikkaratterizza l-VAT (b'irkupru ggradat, iżda maħsub biss biex jiggrava s-sitwazzjoni tal-konsumatur finali) ma huwiex preżenti f'din il-kawża.

50. Huwa evidenti li dan l-approċċ tal-Gvern Daniż jiżnatura, sal-punt li jrendih irrikonoxxibbli, il-kunċett komuni tat-"trasferiment" ta' taxxa, u fi kwalunkwe każ, mhux dak li l-ġurisprudenza tagħna kkunsidrat bħala tali.

51. It-trasferiment fi kliem tekniku huwa ddefinit bħala l-istrument li jawtorizza t-trasferiment ta' taxxa fiskali fuq il-persuna taxxabbli finali, b'tali mod li t-taxxa tkun newtralizzata għall-individwu jew għall-impriża li inizjalment ħallsu u li suċċessivament irkupraw, u li għalhekk jidher bħala fażi sempliċi fil-proċess tal-irkupru [30]. Normalment, il-ħlas fiskali jkun trasferit fil-prezz tal-bejgħ, billi jkun integrat fih stess u jkun suġġett għal indikazzjoni separata, bħal fil-każ tal-VAT; fi kwalunkwe każ, l-applikazzjoni tat-taxxa għandha tkun individwalizzata fl-evoluzzjoni tal-prezz. Jekk, bħalma jidher li ġara fil-maġġoranza tal-każijiet tal-AMBI, ma jirriżultax b'mod ċar li l-ħlas tat-taxxa kien ittrasferit b'mod sħiħ fuq terza, jirriżulta iktar diffiċli biex jiġi konkluż li fir-realtà kien hemm "trasferiment".

52. Għalhekk, inżid id-diffikultà tal-prova li tista' twassal għat-teżi ta' "sostituzzjoni fit-trasferiment" sostnuta mill-Gvern Daniż. It-tul tal-perijodu kkunsidrat, id-diversità tal-prodotti implikati u l-intensità diversa li biha, skont dak affermat mir-rikorrenti, iż-żewġ taxxi fiskali huma piż fuq il-prodotti importati u nazzjonali, iwasslu għal iktar dubju dwar il-possibbiltà li jkunu vverifikati dawn l-aspetti b'mod suffiċjentement rigoruż.

53. Ċertament, il-ġurisprudenza insistiet fuq il-fatt li t-trasferiment "jiddependi minn diversi fatturi f'kull tranżazzjoni kummerċjali u li jagħmluha differenti minn każijiet oħra f'kuntesti diversi" u "jikkostitwixxi kwistjoni ta' fatt li taqa' taħt il-kompetenza tal-qorti nazzjonali" [31]. Nistgħu nikkonkludu li l-qorti nazzjonali tista' tqis, fir-rigward taċ-ċirkustanzi ta' kull kawża inkwistjoni, li t-trasferiment seħħ b'modi differenti minn b'inkorporazzjoni tat-taxxa fil-prezz. Madankollu, fis-sentenzi ċċitati, din il-preċiżazzjoni kienet sempliċement maħsuba sabiex tikkjarifika li taxxa indiretta ma għandhiex tkun meqjusa bħala awtomatikament trasferita.

54. Dan l-approċċ flessibbli tal-fenomenu ta' "trasferiment" għandu madankollu, xi darba jew oħra, isib il-limiti tiegħu. Fil-fatt, minkejja din id-dikjarazzjoni ġurisprudenzjali, jidhirli li huwa estremament artifiċjali li nappoġġjaw li sempliċiment "trasferiment" ta' kontribuzzjonijiet tas-sigurtà soċjali b'taxxa ġdida fuq l-istess suġġett iżda li għall-finalità distinta u b'intensità differenti, huwa

30 — Ara, pereżempju, F. Pérez Royo, dir., "Curso de Derecho Tributario. Parte Especial", *Tecnos*, ir-4 Edizzjoni, 2010, p. 741.

31 — Sentenzi ċċitati iktar 'il fuq, Bianco u Girard, punt 17; Comateb *et*, punt 25; u Weber's Wine World, punt 96.

suffiċjenti sabiex ikun ikkunsidrat li t-taxxa l-ġdida kienet trasferita.

55. Naturalment, abbażi ta' dak li diġà ntqal, ma nistgħux nikkonkludu li, minkejja kollox, ma kienx hemm f'miżura kbira jew żgħira, fenomenu ta' "trasferiment" fis-sens komuni tat-terminu, iżda nistgħu neskludu biss il-possibbiltà li jkun ipprovat l-imsemmi trasferiment mingħajr iktar informazzjoni korrispondenti għall-imsemmi kumpens. F'dan il-każ, inkunu qed nidħlu fir-riskju li nistabbilixxu "preżunzjoni ta' trasferiment" ipprojbit mill-ġurisprudenza.

56. F'dawn iċ-ċirkustanzi, hemm lok li jiġi eżaminat jekk, fil-każ li ma kienx hemm trasferiment fis-sens komuni tat-terminu, teżistix ċirkustanza "oħra" simili li tagħmel riferiment għall-kunċett ta' "arrikkiment indebitu". Din l-ipoteżi sseħħ fil-każ tal-"kumpens", is-suġġett ta' din it-tieni domanda preliminari.

4. Il-"kumpens" bħala eċċezzjoni possibbli għall-obbligu ta' rimbors

57. Madankollu, il-punt huwa li l-"kumpens" imsemmi jidħol b'mod naturali fid-dijalettika tal-arrikkiment indebitu li, fl-opinjoni tiegħi, tikkostitwixxi l-bażi reali tal-ġurisprudenza kollha tal-Qorti tal-Ġustizzja dwar l-eċċezzjoni għad-dritt għall-irkupru ta' pagament mhux dovut.

58. Għalhekk nikkunsidra li fil-kawża preżenti, il-Qorti tal-Ġustizzja għandha tmur lil hinn mit-termini litterali tad-domandi mressqa mill-Østre Landsret, li jistgħu jobbligaw l-infurzar tal-kunċett klassiku ta' trasferiment biex jestenduh b'mod artifiċjali, u fl-opinjoni tiegħi, anki mingħajr ma huwa neċessarju, għal ipoteżi ta' fatt li ma tikkorrispondix mal-karatteristiċi essenzjali ta' dan il-kunċett.

59. Ngħid li dan ma huwiex neċessarju minħabba li, fl-opinjoni tiegħi, il-ġurisprudenza rilevanti tawtorizza l-estensjoni tad-dritt għar-rimbors għal każ differenti mit-"trasferiment" tat-taxxa kkonċernata, iżda li fih jista' jkun hemm arrikkiment indebitu fil-każ ta' rimbors tat-taxxa illegali. Dan huwa l-każ tal- "kumpens" allegat fil-kawża inkwistjoni.

60. Din l-idea ta' kumpens ma hijiex totalment ġdida fil-ġurisprudenza, u dehret anki qabel li s-sentenza Just tat bidu għall-eċċezzjoni għad-dritt għal rimbors fir-rigward ta' trasferiment u ta' arrikkiment indebitu.

61. Sena biss qabel is-sentenza Just, il-Qorti tal-Ġustizzja ddikjarat fis-sentenza Pigs

and Bacon Commission [32] li taxxa illegali tista' tkun eventwalment "ikkumpensata" meta l-istess kontributur jirċievi vantaġġi ekonomiċi oħra. Id-domanda preliminari mressqa f'din il-kawża tal-High Court tal-Irlanda kienet titratta entità pubblika, bl-isem "Pigs and Bacon Commission", li kienet tiġbor taxxa mill-produtturi kollha tal-bejken filwaqt li kienet tagħti ċerti sussidji biss lil dawk li jwettqu l-attivitajiet tal-esportazzjoni tagħhom permezz tal-intermedjarji tagħha.

62. Fis-sentenza msemmija, il-Qorti tal-Ġustizzja ddikjarat li sistema bħal dik tal-Irlanda kienet tikser b'żewġ modi differenti r-regoli dwar il-moviment liberu tal-merkanzija u l-organizzazzjoni komuni tas-suq tal-laħam tal-majjal: l-ewwel nett minħabba li tikkawża distorsjoni għall-kompetizzjoni permezz tal-għoti ta' sussidji tal-esportazzjoni u, it-tieni nett, minħabba li kienet timponi żvantaġġ finanzjarju fuq il-produtturi li kienu jwettqu l-attivitajiet tal-esportazzjoni tagħhom b'mod direttmingħajr ma jinvolvu s-servizzi tal-entità pubblika msemmija (fil-fatt, il-produttur kellu jħallas it-taxxa, iżda ma kellux id-dritt għal ebda sussidju) [33]. Minħabba li kienet maħsuba għal finijiet inkompatibbli mar-rekwiżiti tat-Trattat, it-taxxa kkonċernata ma setgħatx tiġi imposta b'mod legali fuq il-produtturi.

63. Kif diġà għamlet fil-ġurisprudenza tagħha ta' qabel, il-Qorti tal-Ġustizzja ħalliet f'idejn il-qorti nazzjonali biex twettaq evalwazzjoni tal-"jekk u b'liema mod", it-taxxa kkonċernata kellhiex tiġi rrimborsata lill-operaturi ekonomiċi li kienu ħallsuha. Meta qalet dan, li jirriżulta partikolarment rilevanti għall-finijiet tagħna, il-Qorti tal-Ġustizzja, b'kunsiderazzjoni għaċ-ċirkustanzi tal-kawża inkwistjoni, iddikjarat li kien kompitu tal-qorti nazzjonali li tevalwa "jekk u b'liema mod" id-dejn tal-persuna taxxabbli jistax jiġi eventwalment "ikkumpensat" b'somom oħra li tħallsu lilha bħala sussidji tal-esportazzjoni [34].

64. Ċertament, iċ-ċirkustanzi tal-kawża Pigs and Bacon Commission ma humiex identiċi għal dawk tal-kawża li hija s-suġġett ta' dawn il-konklużjonijiet. F'din il-kawża, il-kumpens kien impost minħabba li l-produtturi kellhom id-dritt għar-rimbors tat-taxxa, iżda fl-istess waqt kellhom jagħtu lura l-ammonti tas-sussidji illegali.

65. Madankollu, ftit żmien wara, il-ġurisprudenza kellha l-okkazzjoni li tapplika mill-ġdid din l-idea ta' "kumpens" f'kuntest mingħajr sussidji diretti: is-sentenza Apple and Pear Development Council, dwar l-entità Brittannika bl-istess isem, ikkonfermat li l-qorti nazzjonali kellha tiżgura "jekk u b'liema mod" għandha tiġi rrimborsata lill-persuni taxxabbli taxxa diretta maħsuba li tiffinanzja entità li l-attività tagħha tirriżulta parzjalment f'kuntrast mad-dritt Komunitarju, kif ukoll

32 — Sentenza tas-26 ta' Ġunju 1979, McCarren, bl-isem "Pigs and Bacon Commission", (177/78, Ġabra p. 2161).

33 — *Ibidem,* punti 19 u 20.

34 — *Ibidem,* punt 25.

"jekk u b'liema mod" dan id-dritt għar-rimbors "kienx eventwalment ikkumpensat bil-vantaġġi diretti li l-attivitajiet ta' din l-entità taw lill-persuni taxxabbli kkonċernati" [35].

eventwali indebitu li jirriżulta minn iffrankar ekonomiku parallelu [37].

5. Il-kundizzjonijiet li fihom il-"kumpens" jista' jipproduċi effett simili għat-"trasferiment"

66. Għalhekk, jista' jiġi kkonfermat li l-idea li jkun evitat li r-rimbors ta' taxxa imposta illegalment iwassal għal arrikkiment indebitu tal-persuna taxxabbli, diġà kienet ittrattata fis-sentenzi ċċitati iktar 'il fuq. Barra minn hekk, din l-idea tidher li ħarġet indipendentement mill-kunċett klassiku ta' trasferiment li, mis-sentenza Just, ibbaża l-evalwazzjoni ġurisprudenzjali fuq l-opportunità ta' deroga għall-irkupru ta' pagament mhux dovut.

68. Huwa importanti li jiġi ppreċiżat mill-ewwel li din l-eċċezzjoni għad-dritt għall-irkupru ta' pagament mhux dovut tista' tiġi applikata biss fil-preżenza ta' kundizzjonijiet rigoruż.

69. L-ewwel nett, u bl-iskop li jkunu evitati frodi possibbli jew soluzzjonijiet ikkomplikati *ad hoc* mill-Istati Membri, jeħtieġ li t-tneħħija parallela ta' taxxi legali invokati jkollha relazzjoni kawżali diretta mat-taxxa meqjusa illegali.

67. Fl-opinjoni tiegħi, iż-żewġ sentenzi msemmija juru li d-dritt għall-irkupru ta' pagament mhux dovut f'ċerti każijiet jista' jkollu eċċezzjoni distinta mit-trasferiment, minħabba vantaġġi oħra li l-persuna taxxabbli setgħet tikseb mill-istess amministrazzjoni favur dik li tħallset lilha t-taxxa illegali [36]. Finalment jirriżulta li l-eżistenza ta' trasferiment ta' taxxa ma jikkostitwixxix l-uniku mezz possibbli għar-rifjut tar-rimbors, li jista' jkun ibbażat fuq arrikkiment

70. Konsegwentement, ma aħniex qed nittrattaw kwalunkwe miżura leġiżlattiva ftit jew wisq vantaġġuża għall-persuna taxxabbli li tikkoinċidi approssimament mad-dati li fihom tħallsu s-somom ta' flus mhux dovuti. L-iffrankar parallelu li jista' jagħti lok għal arrikkiment indebitu għandu jkun marbut fis-sod, mill-bidu nett, mal-ħolqien tat-taxxa illegali.

35 — Sentenza tat-13 ta' Diċembru 1983 (222/82, Ġabra p. 4083), punti 40 u 41.

36 — F'dan is-sens, parti mid-duttrina tipprovdi li d-dritt għall-irkupru ta' pagament mhux dovut huwa dritt kumpensabbli. Ara, pereżempju, J. M. Martínez-Carrasco Pignatelli, "La devolución de lo indebido tributario en el Derecho comunitario", is-Seba' Edizzjoni, Oviedo, 2003, punt 294; u M. De Wolf, "Souveraineté fiscale et principe de non discrimination dans la jurisprudente de la Cour de Justice des Communautés européennes et de la Cour suprême des États-Unis", Buylant, Bruxelles-LGDJ, Paris, 2005, p. 416.

37 — Barra minn hekk, il-"kumpens" bħala eċċezzjoni għad-dritt għall-irkupru ta' pagament mhux dovut, ma għandux jopponi ċertu kritiki li saru għat-"trasferiment", minħabba li, b'differenza għal dan tal-aħħar, ma hemmx partijiet terzi implikati li tista' taqa' fuqhom finalment it-taxxa illegali.

71. Dan ir-rekwiżit jidher evidenti fid-dawl tas-sentenza Deville, li filwaqt li tirreferi għall-prinċipju tal-effikaċja bħala l-limitu għall-applikazzjoni tat-teorija tat-trasferiment, tenfasizza li "leġiżlatur nazzjonali, *wara dikjarazzjoni tal-Qorti tal-Ġustizzja*, li tistabbilixxi li leġiżlazzjoni stabbilita hija inkompatibbli mat-Trattat, ma jista' jadotta l-ebda regola proċedurali li tillimita speċifikament il-possibbiltà ta' azzjoni għall-irkupru ta' taxxi illegalment imposti skont din il-leġiżlazzjoni" [38]. Konsegwentement, il-ġustifikazzjoni għan-nuqqas ta' rimbors ma tistax tkun elaborata wara d-dikjarazzjoni tal-illegalità tat-taxxa.

72. Fil-każ tal-AMBI, ir-rabta tagħha mat-tneħħija tal-kontribuzzjonijiet tas-sigurtà soċjali kienet diġà allegata quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja fil-proċeduri li taw lok għas-sentenza Denkavit et Poulsen Trading, iċċitata iktar 'il fuq (punt 3), u ma kinitx ikkontestata direttament f'dawn il-proċeduri. Fi kwalunkwe każ, xejn ma jimpedixxi lill-qorti nazzjonali biex teżiġi, jekk tqis li huwa neċessarju, prova iktar rigoruża fuq dan il-punt [39].

73. It-tieni nett, il-każ għandu jkun wieħed li fih hemm biżżejjed korrelazzjoni bejn il-grupp ta' benefiċjarji tat-taxxi mneħħija u dak tal-persuni taxxabbli għat-taxxa l-ġdida.

74. It-tielet nett, l-iffrankar iġġenerat għandu jkun kwantifikabbli mingħajr diffikultà eċċessiva, kif għandu jkun ukoll l-ammont tad-dejn fiskali, b'tali mod li l-"kumpens" ikun jista' jiġi appellat fuq bażi tajba.

75. Fl-aħħar nett, għandu jkun ippreċiżat li l-eżistenza ta' "kumpens" tat-taxxa illeġittima li japprova r-rifjut jew it-tnaqqis ta' rimbors, għandu jkun evalwat mill-qorti nazzjonali ta' riferiment, każ b'każ u fid-dawl tal-provi miġjuba mill-awtorità nazzjonali. Fi kliem ieħor, l-oneru tal-prova ta' dan l-eventwali arrikkiment inbeditu derivat minn "kumpens" ta' taxxa illeġġittima għandu jitwettaq mill-Istat Membru. [40] Jekk dan ma jkunx il-każ, tapplika preżuzjoni speċifikament ipprojbita mill-ġurisprudenza, minħabba li trendi

38 — Sentenza tad-29 ta' Ġunju 1988 (240/87, Ġabra p. 3513, punt 13, it-test fil-korsiv huwa miżjud minni). Ara wkoll is-sentenzi tas-17 ta' Novembru 1998, Aprile (C-228/96, Ġabra p. I-7141, punt 16); u tad-9 ta' Frar 1999, Dilexport (C-343/96, Ġabra p. I-579, punt 38). Fl-istess sens, ir-riżoluzzjoni tal-Parlament Ewropew tad-9 ta' Frar 1983, dwar ir-responsabbiltà tal-Istati Membri fir-rigward tal-applikazzjoni tad-dritt Komunitarju u l-osservanza tiegħu, iddikjarat li fil-każijiet li fihom il-Qorti tal-Ġustizzja tal-Komunità Ewropea tkun iddikjarat dazji u taxxi stabbiliti bħala inkompatibbli mat-Trattat, l-introduzzjoni suċċessiva, fil-livell tal-leġiżlazzjoni nazzjonali, ta' dispożizzjonijiet li jillimitaw bi kwalunkwe mod id-dritt għar-rimbors tat-taxxi jew dazji imposti illegalment, u għalhekk li jippermettu lill-Istati Membri li inġustament iżommu t-taxxi u d-dazji illegali, huwa inkompatibbli mal-ispirtu komunitarju, u [...] id-dispożizzjonijiet ta' din in-natura għandhom ikunu revokati (ĠU 68, tal-14 ta' Marzu 1983, p. 32).

39 — In-nota tal-Gvern Daniż isemmi, pereżempju, l-eżistenza ta' riferiment f'dan is-sens fix-xogħol preparatorju tal-liġi li tistabbilixxi l-AMBI.

40 — Mingħajr ħsara, kif inhu ovvju, għall-possibbiltà tar-rikorrenti li jipproduċu d-dokumentazzjoni li jqisu neċessarji u li l-qorti nazzjonali tista' tikkunsidra bl-istess mod (fuq dan il-punt, ara s-sentenza Michaïlidis, iċċitata iktar 'il fuq, punt 41).

"prattikament impossibbli jew eċċessivament diffiċli l-ħlas ta' rimbors" [41]

id-domanda addizzjonali li għandha l-għan li tkun taf jekk trattament differenti eventwali minħabba r-riforma leġiżlattiva fit-totalità tagħha, (li tista' tibbenefika iktar lil tip ta' impriża iktar milli lil oħrajn), jikkostitwixxix jew le element ieħor li għandu jkun ikkunsidrat f'din l-evalwazzjoni jekk jeżistix arrikkiment indebitu, għall-finijiet tad-deċiżjoni dwar il-bżonn jew le tar-rimbors tal-AMBI.

6. Konklużjoni

76. Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet preċedenti, nikkunsidra li r-risposta għat-tieni domanda preliminari għandha tkun fis-sens li d-dritt tal-Unjoni ma jostakolax li l-Istat jista' jirrifjuta r-rimbors tat-taxxa illegalment imposta sakemm ikun f'sitwazzjoni li juri li t-taxxi illegalment imposti jistgħu jkunu meqjusa bħala kkumpensati minn tnaqqis simultanju u korrispondenti ta' taxxi oħra li minnhom jirriżulta li jkunu bbenefikaw l-istess persuni taxxabbli, bil-kundizzjoni li hemm relazzjoni immedjata ta' kawża u effett bejn il-ħolqien ta' taxxa u t-tneħħija ta' oħra.

78. Skont is-sentenza ċċitata Weber's Wine World *et*, iċċitata iktar 'il fuq, l-evalwazzjoni tal-qorti nazzjonali fir-rigward tal-eżistenza u l-miżura tal-arrikkiment indebitu li l-persuna taxxabbli tista' tikseb permezz tar-rimbors ta' taxxa imposta illegalment, tista' ssir biss "fl-aħħar ta' analiżi ekonomika li tikkunsidra ċ-ċirkustanzi rilevanti kollha" [42].

79. Sa issa, il-ġurisprudenza assoċjat din l-analiżi ekonomika mal-prova li l-volum tal-bejgħ tal-persuna taxxabbli ma naqasx, fil-każ tad-domandi iktar flessibbli, minħabba t-trasferiment tat-taxxa illegali u tal-konsegwenti żieda fil-prezzijiet tagħhom.

B — *Fuq it-tielet u r-raba' domandi preliminari*

77. F'termini kemxejn laborjużi, it-tielet u r-raba' domandi preliminari jressqu, fil-qosor,

80. Madankollu, fil-kawża inkwistjoni, l-imsemmija analiżi ekonomika għandha tieħu inkunsiderazzjoni dan il-fattur l-ieħor, ukoll importanti, li tirreferi għalih l-Østre Landsret fit-tielet u r-raba' domandi preliminari.

41 — Sentenzi ċċitati iktar 'il fuq San Giorgio, punt 14; Bianco u Girard, punt 17; Comateb *et*, punt 25.

42 — Punt 100.

81. Fil-fatt, l-Østre Landsret ifformulat dawn iż-żewġ domandi abbażi ta' ipoteżi ta' tluq klassika jiġifieri li l-AMBI tikkostitwixxi taxxa proporzjonalment iktar għolja għall-impriżi importaturi milli għal dawk li xtraw prodotti prinċipalment nazzjonali, filwaqt li t-taxxi ta' kontribuzzjoni tas-sigurtà soċjali mneħħija kienu jaffettwaw proporzjonalment "liż-żewġ tipi ta' impriżi bl-istess mod u irrispettivament mill-kompożizzjoni tal-prodotti mixtrija mill-impriża".

82. Il-partijiet fil-kawża prinċipali u l-Kummissjoni, madankollu jippreżentaw diverġenzi importanti kemm għal dak li jirrigwarda l-portata tad-domandi mressqa kif ukoll fir-rigward tal-fatti li jikkostitwixxu l-bażi tagħhom.

83. Min-naħa, l-impriżi rikorrenti jsostnu bħala li ġie pprovat li l-impriżi li huma prinċipalment importaturi ħallsu ammonti ħafna iktar ogħla permezz tal-AMBI milli dawk imħallsa minn impriżi fornituri ta' prodotti prinċipalment nazzjonali. Id-differenza għandha tkun iddeterminata mill-fatt li għall-kuntrarju ta' dak li ġara bil-VAT fl-attivitajiet intra-Komunitarji, l-AMBI kienet għada ma ġietx imposta fil-mument tal-importazzjoni, iżda fl-okkazzjoni tal-ewwel bejgħ fid-Danimarka tal-prodotti importati, u l-importatur, għall-kuntrarju tal-produttur nazzjonali, ma setax inaqqas mill-bażi taxxabbli, għall-finijiet tal-kalkolu tal-AMBI, il-valur tal-prodotti importati.

84. Il-Gvern Daniż, min-naħa tiegħu, jiċħad kategorikament li l-AMBI taffettwa b'mod differenti lill-prodotti Daniżi u l-prodotti importati, filwaqt li jsostni li ma kinitx l-AMBI iżda "it-tneħħija tal-kontribuzzjonijiet tas-sigurtà soċjali — li l-legalità tagħhom ma kinitx ikkontestata — li naqset l-ispejjeż tal-produzzjoni fid-Danimarka u li, għaldaqstant, ibbenefikat lill-prodotti mmanifatturati fid-Danimarka".

85. Il-Kummissjoni, li taqbel fuq dan il-punt mal-Gvern Daniż, spjegat fis-seduta li r-raġuni għaliex ċerti impriżi ħallsu proporzjonalment iktar taxxa tal-AMBI minn oħrajn hija li, fil-każ tal-prodotti Daniżi, il-piż tat-taxxa kien maqsum fost il-ħoloq konsekuttivi tal-katina kummerċjali, filwaqt li fil-każ ta' prodotti importati, l-AMBI kienet miġbura kollha fil-mument tal-ewwel bejgħ fuq it-territorju Daniż. Skont il-Kummissjoni, dan ma jfissirx li l-prodotti importati kienu ntaxxati iktar mill-prodotti nazzjonali, iżda biss li l-impriżi importaturi ħallsu iktar taxxi. Madankollu, dan l-element ma jippermettix ir-rikonoxximent ta' "problema ta' diskriminazzjoni", minħabba li d-dispożizzjonijiet fir-rigward tar-rimbors tat-taxxa huma l-istess għall-impriżi kollha, irrispettivament mill-ammont tal-AMBI li huma ħallsu indebitament. B'dan il-mod, il-Kummissjoni tiffoka r-risposta għal dawn iż-żewġ domandi tal-aħħar esklużivament fuq il-kwistjoni dwar jekk il-mekkaniżmu ta' rimbors bħala tali huwiex diskriminatorju.

86. F'dan il-punt, għandu jiġi osservat li l-natura eventwalment diskriminatorja tal-AMBI fis-sens tal-Artikolu 110 TFUE [43] ma ġietx invokata f'din il-kawża, bid-differenza għas-sitwazzjoni fil-każ tad-domanda preliminari li tat lok għas-sentenza Dansk Denkavit u Poulsen Trading, iċċitata iktar 'il fuq, li toriġina wkoll minn rinviju għal deċiżjoni preliminari tal-Østre Landsret. Madankollu, din is-sentenza llimitat li tiddikjara li taxxa bħall-AMBI tikser l-Artikolu 33 tas-Sitt Direttiva minħabba li kienet simili għall-VAT, iżda ma ddeċidietx, għax ħasset li huwa superfluwu, dwar l-eventwali natura diskriminatorja (u għalhekk, inkompatibbli ma' dak li qabel kien l-Artikolu 95 KE), punt ieħor li dwaru kienet mistoqsija [44]. Minnaħa l-oħra, il-Kummissjoni bdiet diversi proċeduri għal nuqqas ta' twettiq ta' obbligu kontra d-Danimarka minħabba din ir-riforma tat-taxxa, iżda waħda biss minn dawn il-proċeduri (dik dwar il-ksur tal-Artikolu 33 tas-Sitt Direttiva) tressqet quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja, u ġiet konkluża b'sentenza ta' kundanna.

87. Permezz ta' dan ir-rinvju għal deċiżjoni preliminari, il-qorti Daniża, mingħajr ma ressqet speċifikament id-domanda dwar in-natura diskriminatorja tal-AMBI, terġa' ssemmi din il-kwistjoni għall-attenzjoni tal-Qorti tal-Ġustizzja f'riferiment għad-dispożizzjonijiet dwar l-irkupru ta' pagament mhux dovut.

88. Waqt is-seduta, il-Gvern Daniż insista fuq ir-riskju li "jwieġeb domanda mhux imressqa mil-Landsret", minħabba li probabbilment talludi għall-inopportunità li terġa' titressaq il-problema tan-natura diskriminatorja tat-taxxa.

43 — L-Artikolu 95 tat-Trattat KE, li sar l-Artikolu 90 KE. Skont il-ġurisprudenza din id-dispożizzjoni tipprojbixxi kwalunkwe skemi fiskali diskriminatorji kemm direttament, kif ukoll indirettament, fuq prodotti importati meta mqabbla mal-prodotti nazzjonali, minħabba li t-taxxa fiskali taqa' biss jew fil-parti l-kbira tagħha fuq tal-ewwel jew minħabba l-modalitajiet relattivi ta' pagament u ta' kalkolu jirriżultaw inqas favorevoli: sentenzi tas-16 ta' Ġunju 1966, Lütticke (57/65, Ġabra p. 293); tat-22 ta' Ġunju 1976, Bobie Getränkevertrieb (127/75, Ġabra p. 1079); tat-8 ta' Jannar 1980, Il-Kummissjoni vs L-Italja (21/79, Ġabra p. 1); tas-27 ta' Frar 1980, Il-Kummissjoni vs L-Irlanda (55/79, Ġabra p. 481); tat-12 ta' Lulju 1983, Il-Kummissjoni vs Ir-Renju Unit (170/78, Ġabra p. 2265); tat-3 ta' Lulju 1985, Il-Kummissjoni vs L-Italja (277/83, Ġabra p. 2049); tas-17 ta' Lulju 1997, Haahr Petroleum (C-90/94, Ġabra p. I-4085); tat-2 ta' April 1998, Outokumpu (C-213/96, Ġabra p. I-1777);tas-17 ta' Ġunju 1998, Grundig Italiana (C-68/96, Ġabra p. I-3775); tas-27 ta' Frar 2002, Il-Kummissjoni vs Franza (C-302/00, Ġabra p. I-2055); tad-19 ta'Settembru 2002, Tulliasiamies u Siilin (C-101/00, Ġabra p. I-7487), punt 54; tal-5 ta' Ottubru 2006, Németh (C-290/05 u C-333/05, Ġabra p. I-10115); u tat-18 ta' Jannar 2007, Brzeziński (C-313/05, Ġabra p. I-513). B'mod partikolari, il-Qorti tal-Ġustizzja ddikjarat li din id-dispożizzjoni tirriżulta miksura "minħabba t-taxxa fuq il-prodott importat u dik fuq prodott nazzjonali simili, huma kkalkolati skont kriterji u modalitajiet differenti, bil-konsegwenza li l-prodott importat ikun suġġett, għall-inqas f'każijiet determinati għal taxxa ogħla". Sentenzi tas-17 ta' Frar 1976, Rewe-Zentrale (45/75, Ġabra p. 181, punt 15); tas-27 ta' Frar 1980, Il-Kummissjoni vs L-Irlanda (55/79, Ġabra p. 481, punt 8); tas-26 ta' Ġunju 1991, Il-Kummissjoni vs Il-Lussemburgu (C-152/89, Ġabra p. I-3141, punt 20); tas-26 ta' Ġunju 1991, Il-Kummissjoni vs Il-Belġju (C-153/89, Ġabra p. I-3171, punt 12); tat-12 ta' Mejju 1992, Il-Kummissjoni vs Il-Greċja (C-327/90, Ġabra p. I-3033, punt 12); u tat-23 ta' Ottubru 1997, Il-Kummissjoni vs Il-Greċja (C-375/95, Ġabra p. I-5981, punt 20).

44 — Fil-konklużjonijiet ippreżentati fil-kawża msemmija fit-30 ta' Jannar 1992, l-Avukat Ġenerali Tesuaro, eżamina din il-kwistjoni u għadda għall-qorti nazzjonali l-kompitu li "ikun ivverifikat b'mod konkret jekk il-kontribuzzjoni inkwistjoni hijiex irregolata b'tali mod li teskludi fi kwalunkwe każ, diskriminazzjoni tal-prodott importat". F'dan ir-rigward, l-Avvukat Ġenerali Tesauro fakkar li, skont il-ġurisprudenza, skema fiskali tista' tkun kompatibbli mal-Artikolu 95 KE (l-Artikolu 110 TFUE) sakemm ikun ipprovat li dan ikun strutturat b'tali mod li jeskludi li kull ipoteżi tista' tivverifika diskriminazzjoni tal-prodott importat. Fi kwalunkwe każ, fejn il-modalitajiet ta' applikazzjoni ma jkunux trasparenti, huwa kompitu tal-Istat Membru li jkun stabbilixxa din l-iskema biex juri li dan ma jipproduċi l-ebda każ b'effetti diskriminatorji (punt 11 tal-konklużjonijiet iċċitati iktar 'il fuq).

89. Fl-opinjoni tiegħi, il-problema mressqa quddiem l-Østre Landsret fil-kawża inkwistjoni ma hijiex jekk ir-riforma leġiżlattiva fit-totalità tagħha kellhiex natura diskriminatorja, lanqas, kif qed isostni l-Kummissjoni, jekk il-mekkaniżmu tar-rimbors bħala tali huwiex diskriminatorju. B'mod jew ieħor, l-Østre Landsret qed tistaqsi biss jekk il-fatt li r-riforma leġiżlattiva tista' twassal għal effetti iktar vantaġġużi għall-impriżi li jakkwistaw kwantitajiet iżgħar ta' prodotti importati meta mqabbla mal-impriżi fil-parti l-kbira tagħhom importaturi, jikkostitwixxix fattur li għandu jkun ikkunsidrat waqt il-kalkolu tar-rimbors tas-somma mħallsa tal-AMBI, mingħajr ma tkun implikata ipoteżi ta' arrikkiment indebitu.

90. Mhux diffiċli li tingħata risposta affermattiva għal din il-kwistjoni. Kif diġà ġie rrilevat, l-arrikkiment indebitu kien ikkonfigurat mill-bidu nett bħala eċċezzjoni għall-obbligu tal-Istat ta' rkupru ta' ħlas, u t-trasferiment tat-taxxa jikkostitwixxi, mill-1980, il-każ l-iktar tipiku ta' arrikkiment indebitu. Madankollu, peress li hija eċċezzjoni, għandha tkun interpretata b'mod restrittiv. Għalhekk, meta, minkejja t-trasferiment, iż-żieda fil-prezzijiet jipproduċi telf ta' kompetittività għall-impriża, din is-sitwazzjoni għandha titqiegħed inkunsiderazzjoni u għandha twassal għall-inapplikabbiltà tal-eċċezzjoni jekk ikun ippruvat li r-rimbors, fiċ-ċirkustanzi tal-kawża inkwistjoni, ma jagħtix lok għal arrikkiment indebitu [45].

91. F'din il-kawża, ir-rikorrenti ma humiex qed jinvokaw telf ta' kompetittività fit-termini deskritti, iżda l-eżistenza ta' titjib relattiv tal-pożizzjoni tal-kompetituri tagħhom minħabba spejjeż tal-impriża u fiskali proporzjonalment inqas li timponilhom ir-riforma. Minkejja din id-differenza, il-loġika hija bażikament l-istess fiż-żewġ każijiet u għalhekk anki s-soluzzjoni għandha tkun l-istess.

92. Diġà kelli l-okkażżjoni nosserva li l-eċċezzjoni għad-dritt għar-rimbors fil-każ ta' trasferiment għandha l-limitu tagħha meta l-imsemmi trasferiment iwassal għal telf ta' kompetittività tal-impriża kkonċernata li jippermetti l-esklużjoni tal-arrikkiment indebitu fil-każ ta' rimbors. Fl-istess waqt, l-applikazzjoni tal-eċċezzjoni għal "kumpens" tat-taxxa illegali għandha wkoll tkun illimitata meta r-riforma leġiżlattiva kkonċernata tkun ibbenefikat b'mod proporzjonalment ikbar lill-impriżi kompetituri, filwaqt li wasslet għal telf ta' kompetittività tal-impriża kkonċernata li jista', anki f'dan il-każ ukoll, jeskludi kompletament jew parzjalment l-arrikkiment indebitu tiegħu li jirriżulta fil-każ ta' rimbors tat-taxxa. F'dawn il-każijiet, il-kategorija tal-arrikkiment indebitu tistabbilixxi, fil-limiti neċessarji, id-dritt għar-rimbors, bl-għan li jkun annullat kwalunkwe trattament differenti.

45 — Sentenżi ċċitata iktar 'il fuq, Just, punt 26, u Comateb *et*, punt 31.

93. Naturalment, din il-modulazzjoni tiddependi fuq il-mod kif jiġu evalwati, f'din il-prospettiva, l-effetti tar-riforma leġiżlattiva inkwistjoni, li għandu jitwettaq esklużivament mill-qorti nazzjonali.

97. Huwa fatt kurjuż li, kemm il-Gvern Daniż kif ukoll l-impriżi rikorrenti jirreferu għal punt 25 tas-sentenza Comateb *et*, li tiddikjara li t-trasferiment "jiddependi minn diversi fatturi f'kull tranżazzjoni kummerċjali u li jagħmilhom differenti minn każi oħra f'kuntesti differenti".

C — *Fuq l-ewwel domanda preliminari*

94. Ir-risposta għat-tieni domanda preliminari li nipproponi trendi sostanzjalment superfluwa r-risposta għall-ewwel domanda mressqa mill-Østre Landsret, li tirrigwarda l-mod, individwalizzat jew globali, li bih huwa possibbli titkompla evalwazzjoni ta' trasferiment eventwali tal-AMBI.

95. Madankollu, minħabba li, kif diġà kelli l-okkazzjoni nispjega, ma jistax jiġi eskluż li jkunu vverifikati fenomeni ta' "trasferiment" fis-sens komuni tal-kelma, se neżamina l-ewwel domanda.

96. Il-qorti Daniża tistaqsi jekk, sabiex tiġi evalwata l-eżistenza ta' trasferiment, huwiex biżżejjed li ssir evalwazzjoni globali tat-tranżazzjonijiet imwettqa mill-persuna taxxabbli tul perijodu ta' erba' snin u li tkun tinvolvi diversi gruppi ta' prodotti, jew jekk huwiex neċessarju li ssir evalwazzjoni speċifika tat-tranżazzjoni kkonċernata għal kull każ individwali.

98. Il-Gvern Daniż iqis li dan ir-riferiment għal kuntest ta' kull tranżazzjoni kummerċjali jippermetti li ssir evalwazzjoni globali tat-trasferiment meta d-determinazzjoni tal-prezzijiet, min-naħa tagħha, tkun saret globalment. Għall-kuntrarju, l-impriżi rikorrenti jsostnu li dan ir-riferiment [46] jobbliga preċiżament l-analiżi tal-mod li bih ikun determinat il-prezz f'kull trasferiment individwali, f'kull tranżazzjoni ta' bejgħ u xiri, u li mhux possibbli ssir evalwazzjoni globali abbażi tal-preżunzjoni li t-trasferiment ta' kontribuzzjonijiet mneħħija kien sempliċiment issostitwit bit-trasferiment tal-AMBI, minħabba li l-kontribuzzjonijiet tas-sigurtà soċjali mneħħija kienu bl-istess mod jirrigwardaw prodotti importati u dawk mhux importati, filwaqt li l-AMBI kienet imposta fuq tal-ewwel proporzjalment iktar.

99. Fl-opinjoni tiegħi, ir-riferment inkluż fis-sentenza Comateb *et* għaċ-ċirkustanzi ta' kull tranżazzjoni għandu jkun interpretat iktar bħala element ta' flessibbiltà tal-kunċett ta' trasferiment milli bħala riferiment għal evalwazzjoni strettament individwalizzata

46 — Magħquda minn ċerti espressjonijiet użati mill-ġurisprudenza, bħal trasferiment "fuq ix-xerrej", "fuq il-konsumatur finali", eċċ.

tat-trasferiment, jiġifieri, prodott bi prodott, bejgħ b'bejgħ.

100. Kif diġà ġie rrilevat, dan l-approċċ flessibbli għall-fenomenu ta' trasferiment mhux assolut u huwa suġġett għal ċerti limiti, b'mod partikolari dawk li jirriżultaw mill-kunċett stess ta' "trasferiment".

101. Għal dan il-motiv, it-tip ta' evalwazzjoni tat-trasferiment, skont id-diċitatura tal-ewwel domanda, li l-awtoritajiet Daniżi jistgħu jagħmlu jeċċedi b'marġni wiesa' l-limiti msemmija tal-kunċett u jikkunsidraw data għal perijodu twil ħafna (erba' snin) u li jinvolvu "diversi gruppi ta' prodotti" kif ukoll għal "tranżazzjonijiet kummerċjali kompletament diversi, li jiġu qabel jew wara l-bejgħ."

102. Irrispettivament minn kemm tista' tkun wiesgħa d-definizzjoni tal-"kuntest" u tal-"fatturi f'kull tranżazzjoni kummerċjali" li jirreferi għalihom il-punt 25 tas-sentenza Comateb *et*, iċċitata iktar 'il fuq, diffiċli biex jerġgħu jkunu inklużi ipoteżi bħal dawk indikati fl-ewwel domanda preliminari. Bħala massimu, tista' tkun possibbli evalwazzjoni għal gruppi ta' prodotti jew ta' tranżazzjonijiet li bejniethom teżisti ċerta korrelazzjoni u fuq perijodi ta' żminijiet iktar qosra, minħabba li ma jidhirx possibbli li l-prezzijiet jinżammu globalment fissi, għat-tranżazzjonijiet kollha tal-impriża u għal perijodu ta' erba' snin.

103. L-invokazzjoni tal-prinċipju ta' evalwazzjoni libera tal-prova mill-qorti nazzjonali, fl-opinjoni tiegħi, ma tinvalidax din il-konklużjoni. F'dan ir-rigward, għandu jitfakkar li "għalkemm il-kwistjoni jekk taxxa ġietx ittrasferita tikkostitwixxi domanda ta' fatt li terġa taqa' taħt il-kompetenza tal-qorti nazzjonali", u għalkemm din tal-aħħar, u din biss, għandha l-poter li tevalwa l-provi għal dan il-għan, "il-modalitajiet ta' prova [tat-trasferiment] ma jistgħux ikollhom l-effett li jrendu prattikament impossibbli jew eċċessivament diffiċli l-ħlas ta' rimbors tat-taxxa" imposta bi ksur tad-dritt tal-Unjoni [47].

104. Irrispettivament miċ-ċirkustanzi tal-kawża inkwistjoni, evalwazzjoni globali ta' tranżazzjonijiet diversi ħafna, li jinvolvu prodotti kompletament differenti, u fuq perijodu ta' erba' snin, tista' trendi impossibbli għall-persuna taxxabbli li tipproduċi l-prova neċessarja li tinvalida l-validità tal-konklużjoni li tipprovdi li kien hemm trasferiment tat-taxxa.

47 — Sentenza Michaïlidis, iċċitata iktar 'il fuq, punt 40.

VII — Konklużjoni

105. Għalhekk, nissuġġerixxi lill-Qorti tal-Ġustizzja tirrispondi kif ġej għad-domandi preliminari mressqa mill-Østre Landsret :

"1) Id-dritt tal-Unjoni ma jipprekludix eċċezzjoni għal rimbors ta' taxxa illegali sakemm din it-taxxa tista' tiġi kkumpensata bit-tneħħija simultanja ta' taxxi legali oħra, ukoll kwantifikabbli, u li r-rimbors iwassal għal arrikkiment indebitu. Hija l-qorti nazzjonali li għandha tevalwa jekk dawn iċ-ċirkustanzi humiex sodisfatti, fid-dawl tal-elementi prodotti mill-awtoritajiet nazzjonali, li fuqhom jiddependi l-oneru tal-prova.

2) Il-konstatazzjoni ta' differenza ta' trattament għad-detriment ta' ċertu grupp ta' impriżi tikkostitwixxi element li l-qorti nazzjonali għandha tikkunsidra għall-finijiet tad-deċiżjoni dwar in-neċessità jew in-nuqqas tagħha għar-rimbors tat-taxxa illegali.

3) Is-sentenza tal-Qorti tal-Ġustizzja tal-14 ta' Jannar 1997, Comateb *et* (C-192/95 sa C-218/95), ma tistax tkun interpretata fis-sens li t-trasferiment fuq il-prezzijiet jista' jseħħ permezz tat-trasferiment fuq il-prezzijiet ta' prodotti oħra matul tranżazzjonijiet diversi, preċedenti jew suċċessivi għall-bejgħ tal-prodotti kkonċernati, pereżempju fil-kuntest ta' evalwazzjoni kumplessiva tat-trasferiment fuq perijodu ta' erba' snin u rilevanti għal diversi gruppi ta' prodotti, inklużi prodotti importati kif ukoll prodotti mhux importati."