KONKLUŻJONIJIET TAL-AVUKAT ĠENERALI
JÄÄSKINEN
ippreżentati fl-20 ta' Mejju 2010 [1]

1. Dan ir-rikors għal nuqqas ta' twettiq ta' obbligu jikkonċerna d-dritt ta' persuni minn pajjiżi terzi li ma humiex stabbiliti fit-territorju tal-Unjoni Ewropea u li jipprovdu servizzi finanzjarji jew ta' assigurazzjoni lil klijenti li wkoll ikunu barra mill-UE, li jagħmlu tnaqqis jew rimbors tat-taxxa tal-input fuq il-valur miżjud fir-rigward ta' oġġetti jew servizzi miksuba fl-UE.

2. Il-Kummissjoni titlob lill-Qorti tal-Ġustizzja tikkonstata li, billi ċaħad l-irkupru tat-taxxa tal-input imħallsa għal ċerti tranżazzjonijiet, ir-Renju Unit naqas milli jwettaq l-obbligi tiegħu taħt l-Artikoli 169, 170 u 171 tad-Direttiva tal-VAT [2] u taħt l-Artikolu 2(1) tat-Tlettax-il Direttiva tal-VAT [3].

3. Il-persuni taxxabbli kollha għandhom dritt, skont l-Artikoli 169 u 170 tad-Direttiva tal-VAT, inaqqsu jew jirċievu rimbors tat-taxxa tal-input fit-tliet sitwazzjonijiet elenkati fl-Artikolu 169 [4]. L-Artikolu 169(c) tad-Direttiva tal-VAT [5] jittratta tranżazzjonijiet finanzjarji u ta' assigurazzjoni meta l-klijenti jkunu stabbiliti barra mill-UE.

4. Madankollu, ir-regoli ta' implementazzjoni dettaljati sabiex tinkiseb rimbors [6], kif stipulati fit-Tlettax-il Direttiva tal-VAT għall-persuni minn pajjiżi terzi, ma jsemmux il-possibbiltà ta' rimbors fil-każ ta' tranżazzjonijiet finanzjarji u ta' assigurazzjoni. L-Artikolu 2(1) ta' dik id-direttiva jipprovdi li l-Istati Membri għandhom jagħtu rimbors tal-VAT imposta safejn l-oġġetti jew is-servizzi jintużaw għall-iskopijiet ta' tranżazzjonijiet imsemmija fl-Artikolu 169(a) u (b) tad-Direttiva tal-VAT [7], iżda ma jagħmilx riferiment speċifiku

1 — Lingwa oriġinali: l-Ingliż.

2 — Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE, tat-28 ta' Novembru 2006, dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud (iktar 'il quddiem "id-Direttiva tal-VAT") (ĠU 2006 L 347, p. 1). Dawn l-artikoli jissostitwixxu l-Artikolu 17(3) u 17(4) tas-Sitt Direttiva tal-Kunsill 77/388/KEE, tas-17 ta' Mejju 1977, fuq l-armonizzazzjoni tal-liġijiet tal-Istati Membri dwar taxxi fuq id-dħul mill-bejgħ - Sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud: bażi uniformi ta' stima (iktar 'il quddiem "is-Sitt Direttiva tal-VAT") (ĠU Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kapitolu 9, Vol. 1, p. 23).

3 — It-Tlettax-il Direttiva tal-Kunsill 86/560/KEE, tas-17 ta' Novembru 1986, fir-rigward tal-armonizzazzjoni tal-liġijiet tal-Istati Membri li għandhom x'jaqsmu mat-taxxi ta' ċaqliq ta' flus - Arranġamenti għar-rifond tat-taxxa fuq il-valur miżjud lil persuni taxxabbli li mhumiex stabbiliti fit-territorju tal-Komunità (ĠU Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kapitolu 9, Vol. 1, p. 129; iktar 'il quddiem "it-Tlettax-il Direttiva tal-VAT").

4 — Artikoli 169 u 170 tad-Direttiva tal-VAT (li kienu l-Artikolu 17(3) tas-Sitt Direttiva tal-VAT).

5 — Li kien l-Artikolu 17(3)(c) tas-Sitt Direttiva tal-VAT.

6 — Skont l-Artikolu 171 tad-Direttiva tal-VAT (li kien l-Artikolu 17(4) tas-Sitt Direttiva tal-VAT), li jagħmel referenza għat-Tmien Direttiva tal-Kunsill 79/1072/KEE, tas-6 ta' Diċembru 1979, dwar l-armonizzazzjoni tal-liġijiet tal-Istati Membri rigward it-taxxi fuq id-dħul mill-bejgħ - Arranġamenti għar-rifużjoni tat-taxxa fuq il-valur miżjud lill-persuni taxxabbli li mhumiex stabbiliti fit-territorju tal-pajjiż (ĠU Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kapitolu 9, Vol. 1, p. 79) (iktar 'il quddiem "it-Tmien Direttiva") u għat-Tlettax-il Direttiva tal-VAT.

7 — Li kien l-Artikolu 17(3)(a) u 17(3)(b) tas-Sitt Direttiva tal-VAT.

għas-servizzi finanzjarji u ta' assigurazzjoni inklużi fis-subparagrafu (c).

I — Il-kuntest ġuridiku

Il-liġi tal-Unjoni Ewropea

5. Il-Kummissjoni hija tal-fehma li t-tranżazzjonijiet finanzjarji u ta' assigurazzjoni għandhom jiġu inklużi fl-Artikolu 2(1) tat-Tlettax-il Direttiva tal-VAT għaliex dan l-obbligu huwa inerenti għall-loġika tas-sistema tal-VAT.

Is-Sitt Direttiva tal-VAT u d-Direttiva tal-VAT

8. Inizjalment, l-oriġini u l-iskop tad-dritt għal tnaqqis kienu jinsabu fl-Artikolu 17 tas-Sitt Direttiva tal-VAT [8]. Id-Direttiva tal-VAT, li daħlet fis-seħħ fl-1 ta' Jannar 2007 [9], ifformulat mill-ġdid is-Sitt Direttiva tal-VAT iżda ma kellhiex l-intenzjoni li tibdilha b'mod sostanzjali [10]. Id-dispożizzjonijiet korrispondenti tal-Artikolu 17 tas-Sitt

6. Min-naħa l-oħra, ir-Renju Unit isostni li l-leġiżlazzjoni tiegħu tikkonforma malformulazzjoni espressa tal-Artikolu 2(1) tat-Tlettax-il Direttiva tal-VAT u għalhekk ma kisirx il-liġi tal-UE.

7. Għaldaqstant, l-għażla li l-Qorti tal-Ġustizzja għandha quddiemha hija sempliċi iżda diffiċli, jiġifieri hija għandha tagħżel bejn l-interpretazzjoni litterali tad-dispożizzjoni u l-interpretazzjoni intenzjonata tagħha, li tista' tkun aktar adattata għas-sistema tal-VAT b'mod ġenerali.

8 — L-Artikolu 17(2), (3) u (4) ġie emendat bl-Artikolu 28(f) tas-Sitt Direttiva tal-VAT, li ddaħħal permezz ta' tliet direttivi: id-Direttiva tal-Kunsill 91/680/KEE, tas-16 ta' Diċembru 1991, li tissuplimenta s-sistema komuni tat-taxxa fuq il-valur miżjud u temeda d-Direttiva 77/388/KEE bil-ħsieb li tneħħi l-fruntieri fiskali (ĠU Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kapitolu 9, Vol. 1, p. 160); id-Direttiva tal-Kunsill 95/7/KE, tal-10 ta' April 1995, li temenda d-Direttiva 77/388/KEE u tintroduċi miżuri ġodda sempliċi dwar it-taxxa fuq il-valur miżjud - skop għal ċerti eżenzjonijiet u arranġamenti prattiċi biex jimplimentawhom (ĠU Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kapitolu 9, Vol. 1, p. 274), u d-Direttiva tal-Kunsill 2004/66/KE, tas-26 ta' April 2004, li tadatta d-Direttivi 1999/45/KE, 2002/83/KE, 2003/37/KE u 2003/59/KE tal-Parlament Ewropew u tal-Kunsill u d-Direttivi tal-Kunsill 77/388/KEE, 91/414/KEE, 96/26/KE, 2003/48/KE u 2003/49/KE, fl-oqsma tal-moviment liberu ta' merkanzija, il-libertà li jiġu pprovduti servizzi, l-agrikoltura, il-politika dwar it-trasport u t-tassazzjoni, għar-raġuni tal-adeżjoni tar-Repubblika Ċeka, l-Estonja, Ċipru, il-Latvja, il-Litwanja, l-Ungerija, Malta, il-Polonja, is-Slovenja u s-Slovakkja (ĠU L 168, p. 35).

9 — Artikolu 413 tad-Direttiva tal-VAT.

10 — Premessi 1 u 3 tal-preambolu tad-Direttiva tal-VAT.

Direttiva tal-VAT issa jinsabu fl-Artikoli 168 sa 171 tad-Direttiva tal-VAT [11].

9. Skont l-Artikoli 169 u 170 tad-Direttiva tal-VAT [12], kull persuna taxxabbli għandha "tkun intitolata li tnaqqas il-VAT" jew "jirċievu rifużjoni" għal oġġetti u servizzi użati għall-finijiet ta' dan li ġej [13]:

"(a) transazzjonijiet li għandhom x'jaqsmu ma' l-attivitajiet msemmijin fit-tieni subparagrafu ta' l-Artikolu 9(1) [14], li twettqu barra mill-Istat Membru li fih dik it-taxxa hi dovuta jew imħallsa, li fir-rigward tiegħu [tagħhom] il-VAT tista' titnaqqas jekk dawn twettqu f'dak l-Istat Membru;

(b) […]; [15]

(ċ) transazzjonijiet li huma eżenti skond il-punti (a) sa (f) ta' l-Artikolu 135(1) [16], fejn il-konsumatur ikun stabbilit barra mill-[UE] jew fejn dawk it-transazzjonijiet ikunu relatati direttament mal-merkanzija li ser tkun esportata barra mill-[UE]."

10. L-Artikolu 171 tad-Direttiva tal-VAT [17] jistabbilixxi li "Għandha ssir rifużjoni tal-VAT […] skond ir-regoli ta' implimentazzjoni ddettaljati stabbiliti" fit-Tmien Direttiva tal-VAT (fir-rigward ta' persuni stabbiliti fl-UE) u fit-Tlettax-il Direttiva tal-VAT (fir-rigward ta' persuni stabbiliti barra mill-UE).

11 — Skont l-Anness XII tad-Direttiva tal-VAT, imsemmi "Tabella ta' Korrelazzjoni", l-Artikolu 28f(1) tas-Sitt Direttiva tal-VAT, li jissostitwixxi l-Artikolu 17(3)(a), (b) u (c) tas-Sitt Direttiva tal-VAT, jikkorrispondi għall-Artikolu 169(a), (b) u (c) u għall-Artikolu 170(a) u (b) tad-Direttiva tal-VAT. L-Artikolu 28(1) tas-Sitt Direttiva tal-VAT, li jissostitwixxi l-Artikolu 17(4) tas-Sitt Direttiva tal-VAT, jikkorrispondi għall-Artikolu 171 tad-Direttiva tal-VAT.

12 — Li kienu l-Artikolu 17(3) tas-Sitt Direttiva tal-VAT.

13 — Ta' minn jinnota li filwaqt li s-Sitt Direttiva tal-VAT kienet tirreferi għad-"dritt" għal tnaqqis jew rifużjoni, id-Direttiva tal-VAT titkellem dwar l-"intitolament" għal tnaqqis jew rifużjoni. Madankollu, jiena ma nqisx li din hija differenza sostanzjali fil-kontentut ta' dawk id-dispożizzjonijiet, billi tali bidla ma ġietx indikata espressament mil-leġiżlatur.

14 — Din id-dispożizzjoni tiddefinixxi l-attività ekonomika bħala kwalunkwe attività ta' produtturi, kummerċjanti jew persuni li jagħtu servizzi, inklużi attivitajiet fil-minjieri u fl-agrikoltura u attivitajiet fil-professjonijiet, inkluż l-isfruttament ta' proprjetà intanġibbli għal skopijiet ta' dħul.

15 — Dan is-subparagrafu ma huwiex rilevanti għall-finijiet tagħna. Huwa jittratta l-eżenzjonijiet: relatati mal-provvista intra-Komunitarja ta' oġġetti; għal ċerti servizzi ta' trasport u t-trasport internazzjonali; fuq l-importazzjoni; li jirrigwardaw ċerti tranżazzjonijiet ittrattati bħala esportazzjonijiet; għall-provvista ta' servizzi minn intermedjarji; għal tranżazzjonijiet li jirrigwardaw il-kummerċ internazzjonali.

16 — Li kien l-Artikolu 13B(a) u (d) tas-Sitt Direttiva tal-VAT, jiġifieri, tranżazzjonijiet finanzjarji u ta' assigurazzjoni.

17 — Li kien l-Artikolu 17(4) tas-Sitt Direttiva tal-VAT.

It-Tmien Direttiva tal-VAT

11. L-Artikolu 2 jipprovdi:

"Kull Stat Membru għandu jirrifondi lil kull persuna taxxabbli li ma tkunx stabbilita fit-territorju ta' dak il-pajjiż iżda li tkun stabbilita fi Stati Membru ieħor, soġġetta għall-kondizzjoniiet preskritti taħt, kull taxxa fuq il-valur miżjud mitluba fir-rigward ta' servizzi jew proprjetà li tista' tiċċaqlaq ipprovduta lilha minn persuni oħra taxxabbli fit-territorju tal-pajjiż jew mitluba fir-rigward ta' l-importazzjoni ta' merkanzija fil-pajjiż, sakemm tali merkanzija u servizzi jintużaw għall-għanijiet tat-transazzjonijiet li hemm referenza għalihom fl-Artikolu 17(3)(a) u (b) ta' Direttiva 77/388/KEE u tad-disposizzjoni ta' servizzi li hemm referenza għalihom fl-Artikolu 1(b)."

lil kull persuna taxxabbli li mhijiex stabbilita fit-territorju tal-Komunità, bla ħsara għall-kondizzjonijiet dikjarati hawn taħt, kull taxxa fuq il-valur miżjud imposta fuq servizzi jew proprjetà mobbli fornita lilha fit-territorju jew fil-pajjiż minn persuni taxxabbli oħra jew imposta fuq l-importazzjoni ta' oġġetti fil-pajjiż, safejn dawn l-oġġetti u servizzi jiġu użati għall-iskopijiet ta' transazzjonijiet riferiti fl-Artikolu 17(3)(a) u (b) tad-Direttiva 77/388/KEE jew fid-disposizzjoni ta' servizzi riferiti fil-punt 1 (b) ta' l-Artikolu 1 ta' din id-Direttiva."

13. Il-formulazzjoni tat-Tlettax-il Direttiva għadha tirreferi għad-dispożizzjonijiet tas-Sitt Direttiva, jiġifieri għall-Artikolu 17(3) (a) u (b) tagħha, minkejja d-dħul fis-seħħ sussegwenti tad-Direttiva tal-VAT.

It-Tlettax-il Direttiva tal-VAT

Id-dritt nazzjonali

12. L-Artikolu 2(1) tat-Tlettax-il Direttiva tal-VAT huwa fformulat f'termini simili. Dan l-artikolu jipprovdi:

"1. Mingħajr preġudizzju għall-Artikoli 3 u 4, kull Stat Membru għandu jagħti r-rifond

14. Kif jirriżulta mis-Sezzjonijiet 26 u 39 tal-Att tal-1994 dwar it-Taxxa fuq il-Valur Miżjud, l-Artikolu 3 tal-Ordni tal-1999 dwar it-Taxxa fuq il-Valur Miżjud (Taxxa tal-Input) (Provvisti Speċifiċi) u r-Regolament 190 tar-Regolamenti tal-2004 dwar it-Taxxa

fuq il-Valur Miżjud (emenda) (Nru 4), il-kummerċjanti li ma humiex stabbiliti fl-UE ma humiex intitolati jirkupraw taxxa tal-input imħallsa fuq it-tranżazzjonijiet stipulati fl-Artikolu 169(c) tad-Direttiva tal-VAT.

II — Il-proċedura prekontenzjuża

15. Ir-Renju Unit emenda l-leġiżlazzjoni tiegħu fl-2004 wara sentenza tal-Court of Appeal of England and Wales (Qorti tal-Appell tal-Ingilterra u ta' Wales) li skontha, minħabba li t-tranżazzjonijiet stipulati fl-Artikolu 17(3)(c) tas-Sitt Direttiva tal-VAT ma kinux stipulati fl-Artikolu 2(1) tat-Tlettax-il Direttiva tal-VAT, ma kienx hemm dritt għat-tnaqqis tat-taxxa tal-input [18].

16. Minħabba din il-bidla, il-Kummissjoni bagħtet ittra ta' avviż formali lir-Renju Unit fejn esprimiet dubji dwar il-kompatibbiltà tal-leġiżlazzjoni l-ġdida tar-Renju Unit mal-liġi tal-UE. Billi ma kinitx sodisfatta bir-risposta tar-Renju Unit għal din l-ittra ta' avviż formali u għall-opinjoni motivata sussegwenti, hija fetħet din il-kawża skont l-Artikolu 226 KE [19].

III — Analiżi

A — *Il-kamp ta' applikazzjoni ratione temporis*

17. Ir-Renju Unit isostni li l-kawża mressqa mill-Kummissjoni dwar in-nuqqas tiegħu li jwettaq obbligu tirrigwarda l-perijodu li jibda mill-1 ta' Jannar 2007, id-data ta' meta daħlet fis-seħħ id-Direttiva tal-VAT, billi l-opinjoni motivata ssemmi biss l-Artikoli 169, 170 u 171 tad-Direttiva tal-VAT, u mhux l-Artikolu 17(3) u (4) tas-Sitt Direttiva tal-VAT. L-Artikolu 17(3) u (4) jissemma biss fl-ittra ta' avviż formali, li ntbagħtet lir-Renju Unit qabel ma daħlet fis-seħħ id-Direttiva tal-VAT.

18. Min-naħa l-oħra, il-Kummissjoni tirrileva li dan ma jaffettwax din il-kawża għaliex il-mod kif inhuma fformulati l-artikoli taż-żewġ direttivi ma jvarjax b'mod sinjifikattiv.

19. Il-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja dejjem qieset li proċedura għal nuqqas ta' twettiq ta' obbligu tista' tkun ibbażata biss fuq l-argumenti u l-motivi li diġà ġew stabbiliti fl-opinjoni motivata [20].

18 — Sentenza tal-14 ta' Mejju 2004, WHA Limited and others vs HM Commissioners of Customs and Excise (STC p. 1081, punti 123 sa 125).

19 — Illum l-Artikolu 258 TFUE (ĠU 2008 C 115, p. 47).

20 — Sentenza tas-16 ta' Diċembru 1992, Il-Kummissjoni vs Il-Greċja (C-210/91, Ġabra p. I-6735, punt 10, u l-ġurisprudenza ċċitata).

20. Madankollu, fil-fehma tiegħi, dan ma jirrigwardax sitwazzjonijiet bħal dawk tal-kawża inkwistjoni. L-għan ta' tali regola huwa li jiġi żgurat li d-dritt ta' difiża ta' Stat Membru jiġi rrispettat, u li dan ikun mgħarraf bil-kawża mibdija kontrih [21].

21. F'din il-kawża ma hemmx ir-riskju ta' ksur ta' dawn id-drittijiet. L-argumenti u l-motivi inklużi fl-ittra tal-avviż formali u fl-opinjoni motivata huma l-istess. Fil-fehma tiegħi, it-tentattivi tar-Renju Unit li jwaqqfu l-kawża ma jistgħux jirnexxu billi l-intenzjoni tad-Direttiva tal-VAT kienet ir-riformulazzjoni tas-Sitt Direttiva tal-VAT mingħajr tibdil sostanzjali tagħha [22]. Barra minn hekk, huwa ċar li l-artikolu indikat mill-Kummissjoni fl-ittra ta' avviż formali huwa espliċitament ekwiparat mal-artikoli indikati fl-opinjoni motivata [23]. Kieku l-Kunsill kellu l-intenzjoni li jibdel is-sistema leġiżlattiva li kien hemm qabel id-Direttiva tal-VAT, huwa kien jindika l-Artikoli 169 sa 171 bħala dispożizzjonijiet li jintroduċu bidliet fis-sistema preeżistenti [24]. Dan ma sarx.

22. Għaldaqstant, il-kawża m'għandhiex tkun limitata għall-perijodu ta' żmien indikat mir-Renju Unit.

21 — Sentenza tal-11 ta' Lulju 1984, Il-Kummissjoni vs L-Italja (51/83, Ġabra p. 2793, punt 4); ara, iktar reċentement, is-sentenza tal-11 ta' Settembru 2008, Il-Kummissjoni vs Il-Litwanja (C-274/07, Ġabra I-7117, punt 20).

22 — Premessa 3 tal-preambolu tad-Direttiva tal-VAT.

23 — Anness XII tad-Direttiva tal-VAT, fit-taqsima dwar l-Artikolu 28f, punt (1), li jissostitwixxi l-Artikolu 17(2), (3) u (4) tas-Sitt Direttiva tal-VAT.

24 — L-aħħar sentenza tal-premessa 3 tal-preambolu tad-Direttiva tal-VAT.

B — *L-Istati Membri huma obbligati jirrifondu l-persuni ta' pajjiż terz li jwettqu tranżazzjonijiet finanzjarji u ta' assigurazzjoni?*

23. Fl-ambitu ta' proċedura għal nuqqas ta' twettiq ta' obbligu, hija l-Kummissjoni li għandha turi li Stat Membru naqas milli jwettaq l-obbligi tiegħu taħt it-Trattat.

24. F'din il-kawża huwa diffiċli li jiġi sodisfatt dan l-oneru billi, peress li d-dispożizzjoni hija fformulata b'mod ċar u mingħajr ambigwità, hemm bżonn ta' raġunijiet straordinarji sabiex id-dispożizzjoni tiġi interpretata mod ieħor [25].

1. Il-formulazzjoni tal-Artikolu 2(1) tat-Tlettax-il Direttiva tal-VAT

25. L-interpretazzjoni litterali tal-Artikolu 2(1) tat-Tlettax-il Direttiva tal-VAT ma tipprovdix għal rimbors għal persuni ta' pajjiż terz li jwettqu tranżazzjonijiet finanzjarji u ta' assigurazzjoni.

25 — Sentenzi tat-28 ta' Frar 2008, Carboni e derivati (C-263/06, Ġabra p. I-1077, punt 48), u tat-22 ta' Diċembru 2008, Les Vergers du Vieux Tauves (C-48/07, Ġabra p. I-10627, punt 44).

26. L-interpretazzjoni adottata mill-Qorti tal-Ġustizzja ma għandhiex tkun 'il bogħod wisq mill-formulazzjoni li effettivament hija użata fid-dispożizzjoni. Jekk dispożizzjoni tistipula espressament li tapplika għas-subparagrafi (a) u (b), hija ma tistax tiġi interpretata fis-sens li tapplika għas-subparagrafu (c) għaliex b'hekk tkun qed titbiegħed mis-sens tal-lingwa użata f'dik id-dispożizzjoni.

27. Madankollu, l-interpretazzjoni litterali u s-sens ċar jistgħu ma jkunux sinonimi [26] billi s-sens litterali ta' dispożizzjoni jista' jkun ambigwu.

28. Meta l-formulazzjoni espressa ta' dispożizzjoni tkun ambigwa jew kontradittorja, il-Qorti tal-Ġustizzja tista' tiċħad interpretazzjoni litterali u tiffavorixxi oħra li tkun iktar kompatibbli mal-għanijiet tal-liġi inkwistjoni.

29. Minn naħa, is-sens tal-Artikolu 2(1) tat-Tlettax-il Direttiva tal-VAT ma huwiex ambigwu: kif indika r-Renju Unit, it-test jirreferi għal tnejn mit-tliet subparagrafi tas-Sitt Direttiva tal-VAT permezz ta' numri u ittri, jiġifieri, simboli u mhux kliem. Tali simboli, għall-kuntrarju tal-kliem, ma jistgħux ikunu ambigwi, u għalhekk, *prima facie*, jidher li ma hemmx bżonn jiġi analizzat is-sens tagħhom.

30. Madankollu, teżisti inkoerenza bejn l-Artikolu 2(1) tat-Tlettax-il Direttiva tal-VAT u l-Artikolu 169 tad-Direttiva tal-VAT.

31. Għaldaqstant, jeħtieġ li jiġu analizzati l-għanijiet tal-Artikolu 169 tad-Direttiva tal-VAT u tal-Artikolu 2(1) tat-Tlettax-il Direttiva tal-VAT. Il-preambolu ta' dawn id-direttivi ma jagħmilx riferiment għall-għanijiet ta' dawk id-dispożizzjonijiet. F'dawk iċ-ċirkustanzi jkun utli li ssir analiżi tat-*travaux préparatoires* marbuta ma' dawk id-dispożizzjonijiet.

2. Fuq l-interpretazzjoni tal-Artikolu 2(1) tat-Tlettax-il Direttiva tal-VAT

32. Ir-raġunijiet tal-adozzjoni tal-Artikolu 169(c) tad-Direttiva tal-VAT jew tal-Artikolu 17(3) tas-Sitt Direttiva tal-VAT ma ġew stabbiliti b'mod ċar f'ebda dokument. Madankollu, kien hemm min issuġġerixxa li l-possibbiltà ta' tnaqqis jew ta' rimbors ingħatat biex tiġi żgurata n-newtralità kompetittiva tal-forniturі ta' servizzi finanzjarji u ta' assigurazzjoni tal-UE fis-swieq finanzjarji internazzjonali billi tiġi introdotta l-possibbiltà li tittaffa s-sitwazzjoni fejn taxxa tkun imposta f'diversi stadji ("tax cascading"), jiġifieri sitwazzjoni fejn ikun hemm VAT tal-input moħbija u mhux irkuprabbli fuq akkwisti ta' oġġetti u servizzi li jkunu ta' piż fuq l-istruttura tal-ispejjeż tagħhom [27].

26 — Konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Mayras fis-sentenza tat-28 ta' Frar 1980, Fellinger (67/79, Ġabra p. 535, p. 550).

27 — O. Henkow, *Financial Activities in European VAT*, Kluwer Law International, 2008, p. 286.

33. Fl-UE, is-servizzi finanzjarji u ta' assigurazzjoni huma eżentati mill-VAT [28], u dan ifisser li ma għandu jkun hemm ebda dritt għal tnaqqis tat-taxxa tal-input għaliex is-servizzi eżentati ma humiex suġġetti għal taxxa tal-output [29]. Mingħajr il-possibbiltà ta' tnaqqis jew ta' rimbors korrispondenti, il-persuni taxxabbli stabbiliti fl-UE u li jwettqu tranżazzjonijiet finanzjarji u ta' assigurazzjoni se jinġiegħlu jassorbu taxxa tal-input li ma tistax titnaqqas meta jittrattaw mal-klijenti tagħhom li ma jkunux fl-UE. Peress li huma jgħaddu l-impossibbiltà tat-tnaqqis tal-VAT tal-input lill-klijenti tagħhom permezz ta' prezzijiet ogħla, dawk il-persuni taxxabbli tal-UE se jkunu fi żvantaġġ kompetittiv meta mqabbla mal-persuni taxxabbli f'ġurisdizzjonijiet oħra li fl-istruttura tal-ispejjeż tagħhom ma jkunx hemm VAT moħbija.

34. Għaldaqstant, il-possibbiltà ta' tnaqqis jew ta' rimbors tidher li hija mixtieqa biex titħares il-kompetittività internazzjonali tas-settur finanzjarju tal-UE.

35. Madankollu, din l-għażla ta' politika ma timplikax li għandhom jingħataw possibbiltajiet simili lil persuni minn pajjiż terz li jwettqu tranżazzjonijiet finanzjarji u ta' assigurazzjoni.

36. Għalkemm huwa minnu li l-persuni taxxabbli kollha, inklużi dawk stabbiliti barra mill-UE, għandhom il-possibbiltà li jiksbu rimbors għaliex id-definizzjoni ta' "persuna taxxabbli" skont is-sistema tal-VAT tal-UE hija waħda globali [30], il-persuni li ma humiex stabbiliti fl-UE ma ngħatawx dritt bla kundizzjonijiet li jitolbu rimbors skont l-Artikolu 17(3) tas-Sitt Direttiva tal-VAT. Oriġinarjament, l-Artikolu 17(4) ta' dik id-direttiva kien jippermetti lill-Istati Membri jirrifjutaw li jagħtu rimbors jew jimponu kundizzjonijiet supplimentari għall-persuni li ma humiex stabbiliti fl-UE. Iktar tard, l-Artikolu 17(4) tas-Sitt Direttiva tal-VAT ġie ssostitwit biex jinkludi referenzi, inizjalment, għat-Tmien Direttiva tal-VAT u, sussegwentement, għat-Tlettax-il Direttiva tal-VAT ukoll. Fit-Tlettax-il Direttiva tal-VAT, għadhom possibbli ċerti limitazzjonijiet fir-rigward tal-għoti ta' rimbors: l-Istati Membri jistgħu jissuġġettaw ir-rimbors għall-kundizzjoni li jingħataw vantaġġi simili minn Stati terzi [31], u l-Istati Membri jistgħu jeħtieġu l-ħatra ta' rappreżentant fiskali [32].

37. It-Tlettax-il Direttiva tal-VAT ġiet adottata biss wara diskussjonijiet fit-tul fil-Kunsill, li kienu neċessarji b'mod partikolari għaliex ma setax jintlaħaq qbil dwar lista' ta' nefqiet li ma kinux eliġibbli għal rimbors [33].

38. Il-preambolu tagħha jistabbilixxi li t-Tlettax-il Direttiva tal-VAT għandha l-għan

28 — Skont l-Artikolu 135 tad-Direttiva tal-VAT (li kien l-Artikolu 13 tas-Sitt Direttiva tal-VAT).

29 — Sentenza tas-6 ta' April 1995, BLP (C-4/94, Ġabra p. I-983, punt 28); ara wkoll is-sentenza tas-26 ta' Settembru 1996, Debouche (C-302/93, Ġabra p. I-4495, punt 16).

30 — Artikolu 9 tad-Direttiva tal-VAT.

31 — Artikolu 2(2) tat-Tlettax-il Direttiva tal-VAT.

32 — Artikolu 2(3) tat-Tlettax-il Direttiva tal-VAT.

33 — B. Terra u J. Kajus, "The Thirteenth VAT Directive", *A guide to the European VAT directives, IBFD, 2004.*

li tiżviluppa relazzjonijiet kummerċjali armonjużi ma' pajjiżi terzi [34].

39. Skont l-Espożizzjoni tal-Motivi tal-proposta għat-Tlettax-il Direttiva tal-VAT, din id-direttiva kellha wkoll l-għan li jiġu eliminati d-differenzi fit-trattament ta' kummerċjanti li ma humiex stabbiliti fl-UE min-naħa tal-Istati Membri billi tali differenzi kienu qed joħolqu żvijjar tal-kummerċ fl-UE [35].

40. Barra minn hekk, l-Espożizzjoni tal-Motivi tal-Proposta tat-Tlettax-il Direttiva tal-VAT kienet tagħmel riferiment espress għas-sistema u għad-diskussjonijiet ta' qabel l-adozzjoni tat-Tmien Direttiva tal-VAT [36]. Meta ż-żewġ Espożizzjonijiet tal-Motivi jinqraw flimkien, joħroġ b'mod ċar li l-għan tat-Tlettax-il Direttiva tal-VAT kien li jagħti lill-kummerċjanti stabbiliti barra mill-UE l-istess trattament mogħti lill-kummerċjanti tal-UE.

41. Għal dan l-iskop, it-*travaux préparatoires* tat-Tmien Direttiva tal-VAT jindikaw li t-Tmien Direttiva tal-VAT kienet meqjusa sempliċement bħala l-ewwel miżura li timplementa l-prinċipju tar-rimbors tal-VAT għall-persuni taxxabbli kollha mhux residenti, li kellha eventwalment tkun segwita bi proposti biex tissolva l-problema ta' rimbors għal persuni taxxabbli residenti f'pajjiżi terzi [37]. Fil-fatt, il-Parlament Ewropew ikkunsidra wkoll li d-distinzjoni bejn il-persuni taxxabbli stabbiliti fil-Komunità u dawk li ma humiex stabbiliti fil-Komunità ma hijiex sodisfaċenti billi daħħlet element ta' akkumulazzjoni fl-impożizzjoni tat-taxxa, li jmur kontra l-prinċipju tas-sistema tal-VAT [38].

42. Għaldaqstant, it-Tlettax-il Direttiva tal-VAT kienet tindirizza wħud mill-istess problemi li kienet tindirizza t-Tmien Direttiva tal-VAT: l-evitar ta' żvijjar tal-kummerċ fl-UE minħabba regoli differenti ta' rimbors applikati mill-Istati Membri.

43. B'dan, il-Kummissjoni tifhem li dawn iż-żewġ direttivi għandhom jiġu interpretati bl-istess mod. Skontha, ma jistax jiġi sostnut li s-servizzi finanzjarji u ta' assigurazzjoni huma inklużi f'direttiva minnhom iżda mhux fl-oħra.

44. Il-kwistjoni dwar jekk l-interpretazzjoni mogħtija lil dispożizzjoni fformulata b'mod simili f'direttiva oħra tistax tiġi trasposta

34 — Premessa 2 tal-preambolu tat-Tlettax-il Direttiva tal-VAT.

35 — Paragrafi 3 u 4 tal-Espożizzjoni tal-Motivi tal-Proposta għat-Tlettax-il Direttiva tal-Kunsill fir-rigward tal-armonizzazzjoni tal-liġijiet tal-Istati Membri li għandhom x'jaqsmu mat-taxxi ta' ċaqliq ta' flus - Arranġamenti għar-rifond tat-taxxa fuq il-valur miżjud lil persuni taxxabbli li mhumiex stabbiliti fit-territorju tal-Komunità (iktar 'il quddiem "l-Espożizzjoni tal-Motivi tal-Proposta għat-Tlettax-il Direttiva tal-VAT"), COM(82) 443.

36 — *Ibidem* (punt 4).

37 — Punt 3 tar-Riżoluzzjoni tal-Parlament Ewropew li tinkorpora l-opinjoni tal-Parlament Ewropew dwar il-proposta tal-Kummissjoni tal-Komunitajiet Ewropej lill-Kunsill għal Tmien Direttiva fir-rigward tal-armonizzazzjoni tal-liġijiet tal-Istati Membri li għandhom x'jaqsmu mat-taxxi ta' ċaqliq ta' flus - arranġamenti għar-rifond tat-taxxa fuq il-valur miżjud lil persuni taxxabbli li mhumiex stabbiliti fit-territorju tal-pajjiż (iktar 'il quddiem ir-"Riżoluzzjoni tal-Parlament Ewoprew) (ĠU 1979 C 39, p. 14).

38 — *Ibidem*, (punt 4).

permezz ta' analoġija għandha tiġi deċiża fid-dawl tal-għanijiet taż-żewġ direttivi [39].

45. Madankollu, f'din il-kawża, minkejja l-għanijiet parzjalment komuni tat-Tmien u tat-Tlettax-il Direttiva tal-VAT, ma jidhirlix li għandhom jiġu interpretati bl-istess mod għaliex it-Tmien Direttiva tal-VAT tittratta persuni taxxabbli stabbiliti fl-UE filwaqt li t-Tlettax-il Direttiva tal-VAT tittratta dawk stabbiliti f'pajjiżi terzi.

46. Ir-Renju Unit jiġġustifika l-fatt li persuni taxxabbli li jwettqu tranżazzjonijiet finanzjarji u ta' assigurazzjoni u li jaqgħu taħt it-Tmien Direttiva tal-VAT jiġu ttrattati b'mod differenti mill-persuni koperti bit-Tlettax-il Direttiva tal-VAT għaliex il-prinċipji ġenerali ta' trattament ugwali u ta' nondiskriminazzjoni li jinsabu fit-Trattati japplikaw għal dawk imsemmija tal-ewwel, u mhux għal dawk imsemmija tal-aħħar.

47. Dan l-approċċ huwa konsistenti mal-ġurisprudenza li tipprovdi li kull dispożizzjoni għandha tiġi interpretata fid-dawl ta' regoli legali oħla, u li l-interpretazzjoni li tkun kompatibbli ma' dawk ir-regoli legali oħla għandha tiġi ppreferuta [40]. Għaldaqstant, it-trattament ta' persuni taxxabbli stabbiliti fl-UE jista' jkollu riżultati differenti mit-trattament ta' persuni li ma humiex.

48. It-*travaux préparatoires* ma jsemmux espressament it-trattament ta' servizzi finanzjarji u ta' assigurazzjoni. Fil-fehma tiegħi, ma huwiex mingħajr sinjifikat il-fatt li l-proposta oriġinali tat-Tmien Direttiva tal-VAT kienet tagħmel riferiment għall-Artikolu 17(3) tas-Sitt Direttiva tal-VAT fil-forma ġenerali tiegħu, filwaqt li d-direttiva li finalment ġiet adottata tagħmel biss riferiment għas-subparagrafi (a) u (b) ta' dak l-artikolu. Dan jindika li l-leġiżlatur deliberatament iddeċieda li ma jinkludix is-servizzi finanzjarji u ta' assigurazzjoni billi din il-konsegwenza ċertament ġiet innotata meta ġiet emendata l-proposta oriġinali tal-Kummissjoni.

49. F'din il-kawża, il-Kummissjoni ssostni li l-ommissjoni relatata mas-subparagrafu (c) fit-Tmien Direttiva tal-VAT kienet żball. Hija tirreferi għall-Espożizzjoni tal-Motivi tal-Proposta għat-Tmien Direttiva tal-VAT biex issostni l-argument tagħha, fejn il-Kummissjoni tispjega li s-sitwazzjonijiet li jaqgħu taħt is-subparagrafu (c) probabbilment huma koperti bis-subparagrafu (a). Il-Kummissjoni issa taċċetta li din il-fehma hija kważi ċertament żbaljata.

50. L-argument li din l-ommissjoni kienet żball ma jikkonvinċinix. Fil-fehma tiegħi, anki jekk kien żball, dan ma huwiex rilevanti fil-liġi. Huwa diffiċli naċċetta li dan l-iżball baqa' ma ġiex ikkorreġut sa issa, tletin sena wara li ġiet abbozzata t-Tmien Direttiva

39 — Sentenza tad-9 ta' Frar 1982, Polydor u RSO (270/80, Ġabra p. 329, punti 14 sa 18). Ara, iktar reċentement, is-sentenza tat-12 ta' Novembru 2009, Grimme (C-351/08, Ġabra p. I-10777, punt 29).

40 — Sentenza tat-13 ta' Diċembru 1983, Il-Kummissjoni vs Il-Kunsill (218/82, Ġabra p. 4063, punt 15). Ara, iktar reċentement, is-sentenza tal-4 ta' Ottubru 2007, Schutzverband der Spirituosen-Industrie (C-457/05, Ġabra p. I-8075, punt 22).

tal-VAT, speċjalment għaliex fid-Direttiva tal-Kunsill 2008/9/KE, tat-12 ta' Frar 2008, li tistabbilixxi regoli ddettaljati għar-rifużjoni tat-taxxa fuq il-valur miżjud, prevista fid-[Direttiva tal-VAT], għal persuni taxxabbli mhux stabbiliti fl-Istat Membru ta' rifużjoni iżda stabbiliti fi Stat Membru ieħor (iktar 'il quddiem id-"Direttiva 2008/9") [41], li daħlet fis-seħħ fl-2008, dan l-allegat żball baqa' jidher.

51. Għalhekk, fil-fehma tiegħi, mill-għan jew mill-proċess leġiżlattiv tal-Artikolu 2(1) tat-Tlettax-il Direttiva tal-VAT ma jistax jiġi aċċertat b'mod ċar li l-Artikolu 169(c) tad-Direttiva tal-VAT għandu jiġi inkluż f'din id-dispożizzjoni.

3. Hemm raġunijiet imperattivi biex ma jiġix applikat is-sens litterali?

52. Fil-fehma tiegħi, l-unika possibbiltà għall-Kummissjoni li r-rikors tagħha jkollu eżitu pożittiv hija billi turi li hemm raġunijiet imperattivi biex l-Artikolu 2(1) tat-Tlettax-il Direttiva tal-VAT jiġi interpretat b'mod li jmur kontra l-formulazzjoni tiegħu. Fil-fehma tiegħi, dan ikun jeħtieġ li t-Tlettax-il Direttiva tal-VAT jew l-Artikolu 169(c) Direttiva tal-VAT jiċċaħħdu mis-sinjifikat jew mill-effettività tagħhom jekk l-Artikolu 2 tat-Tlettax-il Direttiva tal-VAT ma jinqrax fis-sens li jagħmel riferiment taċitu għal dik id-dispożizzjoni.

53. Interpretazzjoni li tkun konsistenti mal-prinċipju sottostanti t-test li jkun qed jiġi interpretat hija ppreferuta minn interpretazzjoni li tagħmel il-prinċipju ineffikaċi jew null [42].

54. Madankollu, f'din il-kawża, la t-Tlettax-il Direttiva u lanqas l-Artikolu 169(c) tad-Direttiva tal-VAT ma jiċċaħħdu mis-sinjifikat jew mill-effettività jekk il-Qorti tal-Ġustizzja timxi mal-formulazzjoni espressa tal-Artikolu 2(1) tat-Tlettax-il Direttiva tal-VAT: l-Artikolu 169(c) tad-Direttiva tal-VAT xorta japplika għall-persuni stabbiliti fl-Istat Membru kkonċernat, u t-Tlettax-il Direttiva tal-VAT xorta tkun applikabbli għal rimbors għal persuni li ma humiex stabbiliti fl-UE u li għalihom japplikaw iż-żewġ subparagrafi l-oħra tal-Artikolu 169 tad-Direttiva tal-VAT.

55. Il-Kummissjoni ssostni wkoll li t-Tlettax-il Direttiva tal-VAT hija sempliċement miżura ta' implementazzjoni u, għaldaqstant, f'każ ta' kunflitt, għandu jipprevali d-dritt għal tnaqqis u għal rimbors stipulat fid-Direttiva tal-VAT.

56. Il-formulazzjoni tal-Artikolu 171 tad-Direttiva tal-VAT tirreferi espressament għat-Tmien u t-Tlettax-il Direttivi tal-VAT bħala "regoli ta' implimentazzjoni ddettaljati".

41 — Direttiva tal-Kunsill 2008/9/KE tat-12 ta' Frar 2008 li tistabbilixxi regoli dettaljati għar-rifużjoni tat-taxxa fuq il-valur miżjud, prevista fid-Direttiva 2006/112/EC, għal persuni taxxabbli mhux stabbiliti fl-Istat Membru ta' rifużjoni iżda stabbiliti fi Stat Membru ieħor (ĠU L 44, p. 23).

42 — Sentenza tal-4 ta' Frar 1988, Murphy *et* (157/86, Ġabra p. 673, punt 10); sentenza tat-22 ta' Settembru 1988, Land de Sarre *et* (187/87, Ġabra p. 5013, punt 19). Ara, iktar reċentement, is-sentenza tad-9 ta' Marzu 2006, Zuid-Hollandse Milieufederatie u Natuur en Milieu (C-174/05, Ġabra p. I-2443, punt 20).

Abbażi ta' dan, jistgħu jitqiesu sekondarji fir-rigward tad-Direttiva tal-VAT.

57. Ovvjament, is-Sitt u t-Tlettax-il Direttivi tal-VAT, kif ukoll id-Direttiva tal-VAT, huma ugwali fil-ġerarkija tan-normi għaliex huma lkoll direttivi tal-Kunsill adottati abbażi tal-istess dispożizzjonijiet tat-Trattat. Għalhekk, l-applikazzjoni tal-prinċipju *lex superior* bejniethom hija eskluża. Hemm differenza bejn il-ġerarkija normattiva rispettiva ta' dawn id-direttivi bejniethom stess, minn naħa, u bejnhom u bejn it-Trattati, min-naħa l-oħra.

58. Fil-prinċipju, dan ifisser li r-regoli ta' implementazzjoni ddettaljati li hemm fit-Tlettax-il Direttiva tal-VAT jistgħu jvarjaw mid-dispożizzjonijiet li hemm fis-Sitt Direttiva tal-VAT. Huwa konċepibbli li l-leġiżlatur, meta jimplementa att leġiżlattiv preċedenti, jiddeċiedi li ma jimplementax uħud mid-dispożizzjonijiet tiegħu, u b'hekk ikun qed jagħmel emenda taċita tal-att, jew għall-inqas iħalli l-implementazzjoni ta' dawk id-dispożizzjonijiet suġġetta għal deċiżjonijiet futuri [43].

59. Madankollu, huwa raġonevoli li wieħed jimxi fuq is-suppożizzjoni li meta jkun hemm lok għal interpretazzjoni ta' dispożizzjoni fl-att li jimplementa, l-interpretazzjoni għandha tfittex li tkun f'armonija mal-att oriġinali.

60. Fil-fatt, il-Qorti tal-Ġustizzja sostniet li l-għan tat-Tmien Direttiva tal-VAT ma huwiex li tippreġudika s-Sitt Direttiva tal-VAT, iżda pjuttost li tarmonizza d-dritt għal rimbors stipulat fl-Artikolu 17(3) tas-Sitt Direttiva tal-VAT [44]. Skont din il-loġika, l-Artikolu 2 tat-Tmien Direttiva tal-VAT għandu jinftiehem fis-sens li jsaħħaħ l-Artikolu 17(3) tas-Sitt Direttiva tal-VAT, u dan jgħodd ukoll għall-Artikolu 2(1) tat-Tlettax-il Direttiva tal-VAT.

4. Konklużjoni dwar l-eżistenza ta' obbligu ta' rimbors fil-konfront ta' persuni ta' pajjiż terz li jwettqu tranżazzjonijiet finanzjarji jew ta' assigurazzjoni

61. Fil-fehma tiegħi, f'dan l-istadju ta' żvilupp tal-liġi tal-UE, ma jeżisti ebda obbligu għall-Istati Membri ta' rimbors tal-persuni taxxabbli msemmija fl-Artikolu 169(c) tad-Direttiva tal-VAT li ma humiex stabbiliti fl-UE.

62. Fil-fehma tiegħi, id-diversi regoli relatati mat-tnaqqis jew rimbors tas-sistema tal-VAT jirriflettu għażliet ta' politika fiskali iktar milli ħtiġijiet loġiċi jew legali. Eżempji fil-passat juru li xi drabi l-leġiżlatur jista' jagħmel għażliet regolatorji fil-qasam tal-VAT li jkunu

43 — Għandu jingħad ukoll li dan huwa possibbli biss għal atti tal-istess livell fil-ġerarkija tan-normi. Miżura tal-UE li timplementa u li tkun ta' livell inferjuri fil-ġerarkija tan-normi jew miżura nazzjonali li timplementa jew li tittrasponi ma tistax tibdel il-portata jew is-sens ta' dispożizzjonijiet tal-att li jkun irid jiġi implementat.

44 — Sentenza Debouche, iċċitata fin-nota 29, punt 18; Sentenza tal-15 ta' Marzu 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, Ġabra p. I-2425, punt 25).

inkoerenti jew saħansitra ma jiffunzjonawx mill-perspettiva ekonomika jew fiskali [45].

63. Anki jekk l-interpretazzjoni tal-Artikolu 2 tat-Tlettax-il Direttiva tal-VAT kif proposta mill-Kummissjoni hija aktar adattata għall-iskema attwali tal-VAT mill-perspettiva tal-politika fiskali, dik l-interpretazzjoni ma tirriflettix it-test ta' dik id-dispożizzjoni, speċjalment għaliex il-leġiżlatur konxjament iddeċieda li jibqa' sieket f'dan ir-rigward [46]. Hija għalhekk ir-responsabbiltà tal-leġiżlatur li jirrimedja għal din l-ommissjoni [47].

64. Il-pożizzjoni tar-Renju Unit hija bbażata fuq it-test espress u mingħajr ambigwità ta' dispożizzjoni tad-Direttiva tal-VAT li huwa obbligat jittrasponi u japplika. Iċ-ċertezza legali tipprekludi li l-Artikolu 169(c) tad-Direttiva tal-VAT jiġi inkluż fl-Artikolu 2(1) tat-Tlettax-il Direttiva tal-VAT meta tali interpretazzjoni ma ssegwix mill-kliem użat [48]. Ir-Renju Unit jista' jinvoka dan il-prinċipju bħala sostenn tal-pożizzjoni tiegħu, liema prinċipju huwa partikolarment importanti fil-qasam tal-liġi fiskali billi kemm il-persuna taxxabbli u kemm l-awtoritajiet tat-taxxa għandhom ikunu jistgħu jibbażaw irwieħhom fuq it-test tal-liġi tal-UE.

65. Jidhirli wkoll li l-pożizzjoni tal-Kummissjoni hija problematika mill-perspettiva kostituzzjonali u istituzzjonali. Jekk il-Kummissjoni verament issostni li hemm żball ta' ommissjoni fit-test tat-Tmien u tat-Tlettax-il Direttivi tal-VAT, ma huwiex raġonevoli li din ma tużax id-dritt tagħha li tieħu inizjattiva legali biex tirrimedja għal din is-sitwazzjoni. Hija għamlet eżattament bil-kontra: fl-istess waqt li rrepetiet dan l-allegat żball fil-proposta tagħha għad-Direttiva l-ġdida 2008/9, hija bdiet proċeduri għal nuqqas ta' twettiq ta' obbligu ksur kontra Stat Membru li qiegħed jibbaża ruħu fuq is-sens litterali tat-test tad-dispożizzjoni rilevanti.

66. Fl-aħħar nett, il-Kummissjoni tinvoka wkoll żewġ problemi prattiċi jekk l-Artikolu 169(c) tad-Direttiva tal-VAT ma jiġix inkluż fl-Artikolu 2(1) tat-Tlettax-il Direttiva tal-VAT. L-ewwel nett, il-fatt li ma jkunx hemm ċertezza dwar l-interpretazzjoni tat-Tmien Direttiva tal-VAT minħabba l-formulazzjoni simili tal-Artikolu 2 fit-Tmien u fit-Tlettax-il Direttiva tal-VAT, u, it-tieni nett, li l-maġġoranza tal-Istati Membri jkunu

45 — Fil-passat kien hemm bżonn tiġi mmanipulata s-sistema tal-VAT, l-aktar fil-qasam tat-tnaqqis, sabiex l-impożizzjoni ta' rati sostanzjalment oġħla minn dawk imposti bis-sistema tat-taxxa kumulattiva fuq dħul mill-bejgħ setgħet tiġi evitata. Dawn l-interferenzi f'sistema "pura" tal-VAT għadhom jeżistu sallum. Pereżempju, ġiet introdotta regola "butoir" jew "buffer rule", li llimitat id-dritt tat-tnaqqis tal-ammont tal-VAT dovuta f'perijodu ta' taxxa, bil-kumplament jiġi ttrasferit għall-perijodu li jkun imiss. Din ir-regola għadha permessa skont l-Artikolu 183 tad-Direttiva tal-VAT (li kien l-Artikolu 18(4) tas-Sitt Direttiva tal-VAT). Ara B. Terra, "Developments in VAT — the deduction of input tax", *VAT monitor*, Volum 7, Nru 2, Marzu/April, 1996, p. 52.

46 — Kif qal il-Professur Kaarle Makkonen: il-leġiżlatur jista' jkun kapriċċuż. Ara K. Makkonen,, *Zur Problematik der juridischen Entscheidung, Eine strukturanalytische Studie*, Annales Universitatis Turkuensis Ser B Humaniora 93, Turku 1965, p. 203.

47 — Sentenza tad-9 ta' Lulju 1981, Gondrand u Garancini (169/80, Ġabra p. 1931, punti 16 u 17). Ara wkoll l-aħħar punt tal-Konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Slynn f'dik il-kawża, p. 1949. Ara, l-iktar reċentement, is-sentenza tal-11 ta' Ġunju 2009, Nijemeisland (C-170/08, Ġabra p. I-5127, punt 44).

48 — Sentenza tal-1 ta' Ottubru 2009, Gaz de France - Berliner Investissement (C-247/08, Ġabra p. I-9225, punt 38). Ta' min jinnota li f'dik il-kawża, għalkemm id-dispożizzjoni inkwistjoni kienet emendata mil-leġiżlatur f'direttiva sussegwenti, il-Qorti tal-Ġustizzja ċaħdet interpretazzjoni bbażata fuq l-għanijiet u l-iskema tal-leġiżlazzjoni u ffavorixxiet il-formulazzjoni espressa ta' dik id-dispożizzjoni.

qegħdin jiksru t-Tlettax-il Direttiva tal-VAT billi attwalment huma jippermettu r-rimbors ta' persuni li ma humiex stabbiliti fl-UE u li jwettqu t-tranżazzjonijiet imsemmija fl-Artikolu 169(c) tad-Direttiva tal-VAT.

67. Fil-fehma tiegħi, l-ebda waħda minn dawn il-kunsiderazzjonijiet prattiċi ma hija raġuni valida biex l-Artikolu 169(c) tad-Direttiva tal-VAT jiġi inkluż fl-Artikolu 2(1) tat-Tlettax-il Direttiva tal-VAT.

68. Barra minn hekk, tali diffikultajiet jistgħu jiġu rrimedjati bl-adozzjoni tad-dispożizzjonijiet legali adattati biex jiġi ċċarat il-kamp ta' applikazzjoni tad-dritt ta' rimbors ta' persuni li ma humiex stabbiliti fl-UE u li jwettqu tranżazzjonijiet finanzjarji u ta' assigurazzjoni, jekk dan jitqies neċessarju wara li tinqata' din is-sentenza.

IV — Konklużjoni

69. Fid-dawl ta' dak li ntqal iktar 'il fuq, jiena nikkonkludi li l-Kummissjoni ma rnexxilhiex turi li r-Renju Unit kiser l-Artikoli 169 sa 171 tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE, tat-28 ta' Novembru 2006, dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud, jew l-Artikolu 2(1) tat-Tlettax-il Direttiva tal-Kunsill 86/560/KEE, tas-17 ta' Novembru 1986, fir-rigward tal-armonizzazzjoni tal-liġijiet tal-Istati Membri li għandhom x'jaqsmu mat-taxxi ta' ċaqliq ta' flus - arranġamenti għar-rifond tat-taxxa fuq il-valur miżjud lil persuni taxxabbli li ma humiex stabbiliti fit-territorju tal-Komunità. Għalhekk nissuġġerixxi li l-Qorti tal-Ġustizzja tiċħad dan ir-rikors.