KONKLUŻJONIJIET TAL-AVUKAT ĠENERALI
BOBEK
ippreżentati fis-7 ta' Settembru 2017 [1]

Kawża C-305/16

Avon Cosmetics Ltd
vs
The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

[talba għal deċiżjoni preliminari mill-First-tier Tribunal (Tax Chamber), qorti tal-ewwel istanza (tribunal fiskali), ir-Renju Unit]

"VAT — Deroga — Bejgħ permezz ta' intermedjarji li ma huwiex suġġett għall-VAT — Teħid inkunsiderazzjoni tat-taxxa tal-input ipotetika"

I. Introduzzjoni

1. Avon Cosmetics Limited (iktar 'il quddiem "Avon") tbigħ fir-Renju Unit il-prodotti tas-sbuħija tagħha lil rappreżentanti, magħrufa komunement bħala "Avon Ladies", li min-naħa tagħhom iwettqu bejgħ bl-imnut lill-klijenti tagħhom (iktar 'il quddiem il-"mudell ta' bejgħ dirett"). Ħafna mill-Avon Ladies ma humiex irreġistrati għal skopijiet ta' VAT. B'riżultat ta' dan, normalment il-marġni ta' profitt tagħhom ma jkunx suġġett għall-VAT.

2. Din il-problema ta' "VAT mitlufa" jew "evażjoni tal-VAT" fl-aħħar stadju tal-katina ta' provvista hija tipika ta' mudelli ta' bejgħ dirett. Sabiex jindirizza din il-problema, ir-Renju Unit talab u kiseb deroga mir-regola standard li l-VAT hija imponibbli fuq il-prezz tal-bejgħ attwali (iktar 'il quddiem id-"Deroga"). Fil-każ ta' Avon, essenzjalment din id-Deroga ppermettiet lill-Her Majesty's Revenue and Customs (awtorità tat-taxxa tar-Renju Unit) (iktar 'il quddiem il-"HMRC") sabiex timponi l-VAT fuq Avon mhux fuq il-*prezz bl-ingrossa* [wholesale] imħallas mill-Avon Ladies li ma humiex irreġistrati, iżda minflok fuq il-*prezz tal-bejgħ* [retail] li huwa l-prezz li l-Avon Ladies jitolbu biex ibigħu il-prodotti tagħhom lill-konsumatur finali.

3. Madankollu, il-mod li bih id-Deroga hija applikata ma tiħux inkunsiderazzjoni l-ispejjeż sostnuti mir-rappreżentanti li ma humiex irreġistrati fl-attivitajiet ta' bejgħ tagħhom, kif ukoll it-taxxa tal-input li normalment ikunu jistgħu jnaqqsu li kieku kienu rreġistrati għall-VAT (iktar 'il quddiem "it-taxxa tal-input ipotetika"). B'mod partikolari, meta Avon Ladies jixtru prodotti għal skopijiet ta' dimostrazzjoni (mhux għal bejgħ mill-ġdid iżda sabiex jużawhom bħala għajnuna fil-bejgħ) huma ma jistgħux inaqqsu l-VAT fuq dak ix-xiri bħala taxxa tal-input.

4. Ir-riżultat huwa li t-taxxa tal-input ipotetika evitata fir-rigward ta' spejjeż bħal dawn "jeħlu" fil-katina ta' provvista u jżidu l-VAT imponibbli b'mod sħiħ fuq il-mudell ta' bejgħ dirett għall-kuntrarju ta' VAT imponibbli fuq bejgħ permezz ta' ħwienet tal-bejgħ ordinarji.

1 Lingwa oriġinali: l-Ingliż.

5. Fil-kuntest ta' kontestazzjoni minn Avon dwar l-evalwazzjoni tal-VAT tagħha, il-qorti tar-rinviju tagħmel numru ta' domandi li jirrigwardaw l-interpretazzjoni u l-validità tad-Deroga. B'mod partikolari, il-qorti tar-rinviju tistaqsi: i) jekk hemm obbligu li tieħu inkunsiderazzjoni t-taxxa tal-input ipotetika ta' rivendituri diretti bħall-Avon Ladies, ii) jekk kienx hemm xi obbligu fuq ir-Renju Unit li jressaq il-kwistjoni tat-taxxa tal-input ipotetika għall-attenzjoni tal-Kummissjoni Ewropea meta talbet id-Deroga, u iii) xi jkunu/x'inhuma l-konsegwenzi minħabba nuqqas ta' konformità ma' xi waħda minn dawn l-obbligi.

II. Il-kuntest ġuridiku

A. Id-dritt tal-UE

1. Id-Direttivi tal-VAT 77/388 u 2006/112

6. Id-dispożizzjonijiet rilevanti tad-dritt tal-Unjoni applikabbli fiż-żmien tal-arranġamenti inkwistjoni huma miġbura fid-Direttiva tal-VAT 77/388/KEE[2] (iktar 'il quddiem is-"Sitt Direttiva tal-VAT"), għal perijodi qabel l-1 ta' Jannar 2007. Għal perijodi wara dik id-data, dawn jinsabu fid-Direttiva tal-VAT 2006/112[3] (iktar 'il quddiem id-"Direttiva tal-VAT prinċipali").

7. Ħlief għal xi differenzi żgħar imsemmija hawn taħt, id-dispożizzjonijiet rilevanti tas-Sitt Direttiva tal-VAT u tad-Direttiva tal-VAT prinċipali huma identiċi. F'din it-taqsima, ser jiġu ċċitati hawn taħt dispożizzjonijiet tas-Sitt Direttiva tal-VAT, b'riferiment għad-dispożizzjonijiet korrispondenti tad-Direttiva tal-VAT prinċipali fin-noti ta' qiegħ il-paġna. Għall-iffaċilitar ta' preżentazzjoni, huma biss id-dispożizzjonijiet rilevanti tas-Sitt Direttiva tal-VAT li ser jiġu ċċitati fil-kumplament ta' dawn il-konklużjonijiet, bid-dispożizzjonijiet korrispondenti tad-Direttiva tal-VAT prinċipali japplikaw *mutatis mutandis*.

8. Taħt l-Artikolu 2 tas-Sitt Direttiva tal-VAT[4]:

"Dawn li ġejjin għandhom ikunu soġġetti għat-taxxa fuq il-valur miżjud:

1. il-provvista ta' oġġetti u servizzi magħmula bi ħlas fit-territorju tal-pajjiż minn persuna taxxabbli li taġixxi bħala tali."

9. L-Artikolu 4 tas-Sitt Direttiva tal-VAT jipprovdi[5]:

"1. 'Persuna taxxabbli' tfisser kull persuna li b'mod indipendenti twettaq fi kwalunkwe post attività ekonomika msemmija fil-paragrafu 2, ikun x'ikun l-iskop jew ir-riżultati ta' dik l-attività."

10. Il-punt A(1)(a) tal-Artikolu 11 tas-Sitt Direttiva tal-VAT jipprovdi[6]:

"A. Fit-territorju tal-pajjiż

2 Is-Sitt Direttiva 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).

3 Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE, tat-28 ta' Novembru 2006, dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud (ĠU 2006, L 347, p. 1).

4 Artikolu 2 tad-Direttiva tal-VAT prinċipali.

5 Artikolu 9 tad-Direttiva tal-VAT prinċipali.

6 Artikolu 73 tad-Direttiva tal-VAT prinċipali.

1. L-ammont taxxabbli għandu jkun:

   (a) fir-rigward ta' provvisti ta' oġġetti u servizzi barra dawk msemmija f'(b), (c) u (d) isfel, dak kollox li jikkostitwixxi l-konsiderazzjoni li kien jew irid jinkiseb mill-fornitur mix-xerrej, il-klijenti jew it-tielet parti għal dawn il-provvisti inklużi s-sussidji marbuta direttament mal-prezz tat-tali provvisti."

11. Skont l-Artikolu 27 tas-Sitt Direttiva tal-VAT[7]:

"1. Il-Kunsill, stabbilit unanimament fuq proposta mill-Kummissjoni, jista' jawtorizza lil xi Stat Membru li jintroduċi miżuri speċjali għal deroga mid-disposizzjonijet ta' din id-Direttiva, sabiex jissimplifika l-proċedura tal-ġbir tat-taxxa jew sabiex jippreveni ċertu tipi ta' evażjonijiet. Miżuri ntenzjonati sabiex jissimplifikaw il-ġbir tat-taxxa, ħlief għal każijiet remoti, m'għandhomx jaffetwaw l-ammont globali tad-dħul tat-taxxa miġbura mill-Istat Membru fl-istadju tal-konsum finali.

2. Stat Membru li jixtieq jintroduċi l-miżura msemmija fil-paragrafu 1 għandu jibgħat applikazzjoni lill-Kummissjoni u jipprovdiha bl-informazzjoni kollha meħtieġa.

[…]

5. Dawk l-Istati Membri li applikaw fl-1 ta' Jannar 1977 miżuri speċjali tat-tip msemmija fil-paragrafu 1 fuq jistgħu iżommuhom dejjem jekk jinnotifikaw lill-Kummissjoni bihom qabel l-1 ta' Jannar 1978 u jipprovdu li fejn it-tali derogi huma maħsuba biex jissimplifikaw il-proċedura għall-ġbir tat-taxxa huma jikkonformaw mal-ħtieġa stabbilita fil-paragrafu 1 fuq."

2. *Id-Deċiżjoni tal-Kunsill 89/534/KEE (iktar 'il quddiem id-"Deroga")*

12. Il-premessi 3 sa 5 tad-Deroga[8] jiddikjaraw:

"Filwaqt li ċerti strutturi ta' kummerċjalizzazzjoni huma bbażati fuq bejgħ ta' oġġetti li jsir minn persuni taxxabbli lejn persuni mhux taxxabbli bi skop ta' bejgħ mill-ġdid tagħhom fl-istadju ta' bejgħ bl-imnut jirriżultaw f'evitar ta' taxxa fl-istadju ta' konsum finali;

Filwaqt li, sabiex jiġi evitat dan l-evażjoni fiskali, ir-Renju Unit jadotta miżura li tippermetti lill-awtoritajiet fiskali jadottaw deċiżjonijiet amministrattivi li l-effett tagħhom ikun li jiġu intaxxati provvisti magħmula mill-persuni taxxabbli li joperaw tali strutturi ta' kummerċjalizzazzjoni abbażi tal-valur miftuħ fis-suq tal-oġġetti fi stadju ta' bejgħ bl-imnut;

Filwaqt li l-miżura tikkostitwixxi deroga mill-punt A(1)(a) tal-Artikolu 11 A tas-Sitt Direttiva, li tistipula li, fi ħdan it-territorju tal-pajjiż, l-ammont taxxabbli fir-rigward ta' provvista ta' oġġetti huwa dak kollu li jikkostitwixxi l-konsiderazzjoni li kienet, jew ser tkun, miksuba mill-fornitur mingħand ix-xerrej jew terza persuna għal tali provvisti." [traduzzjoni mhux uffiċjali]

13. Il-premessi 9 u 10 jiddikjaraw:

"Filwaqt li, fis-sentenza tagħha tat-12 ta' Lulju 1988, il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet, *inter alia* li l-Artikolu 27 tas-Sitt Direttiva jippermetti l-adozzjoni ta' miżura deroganti bħal dik inkwistjoni, bil-kundizzjoni li d-differenza fit-trattament riżultanti kien ġustifikat b'ċirkustanzi oġġettivi;

7 Artikolu 395 tad-Direttiva tal-VAT prinċipali. Il-formulazzjoni tal-Artikolu 395(1) tad-Direttiva tal-VAT prinċipali tvarja ftit u b'mod mhux materjali minn dik użata fl-Artikolu 27(1) tas-Sitt Direttiva.

8 Deċiżjoni tal-Kunsill, tal-24 ta' Mejju 1989, li tawtorizza lir-Renju Unit sabiex japplika, fir-rigward ta' ċerti provvisti lil rivendituri mhux irreġistrati, miżura li tidderoga mill-punt A(1)(a) tal-Artikolu 11 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 (ĠU 1989 L 280, p. 54).

Filwaqt li, sabiex taċċerta lilha nnifisha li din il-kundizzjoni tintlaħaq, il-Kummissjoni għandha tiġi informata bi kwalunkwe deċiżjonijiet amministrattivi adottati mill-awtoritajiet tat-taxxa b'konnessjoni mad-Deroga inkwistjoni." [traduzzjoni mhux uffiċjali]

14. L-Artikolu 1 tad-Deroga jipprovdi kif ġej:

"Permezz ta' deroga mill-[punt A(1)(a) tal-Artikolu 11] tas-Sitt Direttiva, ir-Renju Unit huwa għalhekk awtorizzat li jippreskrivi, f'każijiet fejn struttura ta' kummerċjalizzazzjoni bbażata fuq il-forniment ta' oġġetti permezz ta' persuni mhux taxxabbli tirriżulta f'non-tassazzjoni fl-istadju finali ta' konsum, li l-ammont taxxabbli għall-provvisti lil dawn il-persuni għandu jkun il-valur miftuħ tas-suq tal-oġġetti kif iddeterminat f'dan l-aħħar istadju." [traduzzjoni mhux uffiċjali]

B. Id-dritt nazzjonali

1. Il-Value Added Tax Act 1994

15. Is-Sitt Direttiva tal-VAT, u issa d-Direttiva tal-VAT prinċipali, hija implementata fid-dritt nazzjonali fir-Renju Unit permezz tal-Value Added Tax Act 1994 (att dwar it-taxxa fuq il-valur miżjud tal-1994), (iktar 'il quddiem il-"VATA 1994"), li l-Artikolu 1 tiegħu jipprovdi:

"It-taxxa fuq il-valur miżjud għandha tiġi imposta, skont id-dispożizzjonijiet ta' dan l-Att -

(a) fuq il-provvista ta' oġġetti jew servizzi fir-Renju Unit […]"

16. Il-valur ta' provvista ta' oġġetti li fuqu hija dovuta l-VAT huwa ddeterminat mill-Artikolu 19 u mill-Iskeda 6 tal-VATA 1994. L-Artikolu 19(2) jipprovdi:

"Jekk il-provvista tkun għal korrispettiv ta' flus, il-valur tiegħu għandu jkun dak l-ammont li, inkluż il-VAT imponibbli, ikun ugwali għall-korrispettiv."

17. Skont id-Deroga, dak li llum huwa paragrafu 2 tal-Iskeda 6 tal-VATA 1994 jippermetti lill-HMRC jiddeċiedi li l-valur ta' provvista ta' oġġetti minn persuna taxxabbli għandu jitqies li huwa l-valur fis-suq miftuħ tiegħu b'bejgħ bl-imnut [fil-fatt, evalwazzjoni miżjuda minn dik li tista' tqum skont il-punt A(1)(a) tal-Artikolu 11 tas-Sitt Direttiva tal-VAT] f'ċirkustanzi fejn dawn l-oġġetti għandhom jinbiegħu minn persuni mhux taxxabbli, meta:

"(a) negozju sħiħ jew parti minnu magħmul minn persuna taxxabbli jikkonsisti fil-provvista lejn numru ta' persuni ta' oġġetti għall-bejgħ, sew jekk mingħandhom jew oħrajn, bl-imnut, u

(b) dawn il-persuni ma jkunux persuni taxxabbli, fejn l-HMRC tista', permezz ta' avviż bil-miktub dirett lill-persuna taxxabbli tagħti direzzjoni li l-valur ta' kwalunkwe forniment bħal dan wara l-għoti tal-avviż jew wara dik id-data futura li tista' tkun speċifikata fl-avviż għandha titqies li huwa l-valur miftuħ tas-suq tagħha bħala bejgħ bl-imnut." (iktar 'il quddiem l-"Avviż ta' direzzjoni").

2. *L-Avviż ta' direzzjoni*

18. Fis-27 ta' Ġunju 1985 l-HMRC ħarġet Avviż ta' direzzjoni lil Avon, li għadu fis-seħħ sa illum. Dan jgħid li:

"Konformement mal-[paragrafu 2 tal-Iskeda 6 tal-VATA 1994] l-[HMRC] TORDNA li wara l-1 ta' Lulju 1985, il-valur li b'riferiment għalih hija imposta l-VAT fuq kull provvista ta' oġġetti taxxabbli:

(a) minnek lejn persuni li ma humiex persuni taxxabbli […]

(c) sabiex jinbiegħu, kemm permezz tal-persuni msemmija f'(a) iktar 'il fuq jew oħrajn, permezz ta' bejgħ bl-imnut,

għandu jkun il-valur fis-suq miftuħ tagħha fuq bejgħ bl-imnut."

III. Il-fatti, il-proċedura u d-domandi preliminari

19. Fir-Renju Unit, Avon tuża l-mudell ta' bejgħ dirett. Taħt dan il-mudell, Avon tbigħ il-prodotti tagħha lir-rappreżentanti tagħha, l-Avon Ladies, li min-naħa tagħhom iwettqu bejgħ bl-imnut lill-klijenti tagħhom għal marġni ta' profitt. Pereżempju, jekk Avon tbigħ prodott lill-Avon Ladies għal GBP 75, dan jista' jinbiegħ mill-ġdid mill-Avon Ladies għal GBP 100.

20. Il-minimu għal reġistrazzjoni *obbligatorja* għall-VAT fir-Renju Unit huwa għoli – GBP 100 000. Uħud mill-Avon Ladies għażlu li jirreġistraw għall-VAT. Madankollu, ħafna jaqgħu taħt il-minimu għal reġistrazzjoni obbligatorja u għażlu li ma jirreġistrawx.

21. B'riżultat ta' dan, il-marġni ta' profitt minn dawk l-Avon Ladies li ma humiex irreġistrati normalment ma jkunx suġġett għall-VAT. B'hekk, fl-eżempju msemmi iktar 'il fuq, il-VAT hija imposta fuq il-prezz "wholesale" ta' GBP 75 u mhux fuq il-"marġni ta' profitt tal-bejgħ" li jammonta għal GBP 25 miksub minn dawk l-Avon Ladies li ma humiex irreġistrati. Il-problema ta' VAT "mitlufa" fl-aħħar stadju tal-katina ta' provvista tista' tqum ukoll f'mudelli oħra ta' bejgħ dirett (pereżempju ċerti istanzi ta' bejgħ bieb-bieb).

22. Sabiex jindirizza l-problema ta' VAT mitlufa dovuta għall-użu tal-mudell ta' bejgħ dirett, ir-Renju Unit kiseb deroga mir-regola standard li l-VAT għandha tiġi imposta fuq il-prezz attwali tal-bejgħ [punt A(1)(a) tal-Artikolu 11 tas-Sitt Direttiva tal-VAT].

23. Id-Deroga essenzjalment tippermetti lill-HMRC, f'każijiet meta jiġi użat il-mudell ta' bejgħ dirett, sabiex jimponi VAT mhux fuq il-*prezz bl-ingrossa* (li f'dan il-każ huwa l-prezz imħallas lil Avon) iżda pjuttost fuq il-*prezz tal-bejgħ bl-imnut* (jew l-aqwa stima tiegħu) imħallas mill-konsumatur finali lir-rivenditur, jiġifieri, lill-Avon Ladies.

24. Id-Deroga ġiet trasposta fid-dritt nazzjonali u implementata permezz ta' "Avviżi ta' direzzjoni". Avviżi ta' direzzjoni ntbagħtu mill-awtoritajiet tar-Renju Unit lil madwar 40 kumpannija, inkluż lil Avon.

25. Id-Deroga ma tapplikax għall-bejgħ kollu mwettaq minn Avon b'mod indiskriminat.

26. Grupp żgħir ta' Avon Ladies huma rreġistrati għall-VAT. Il-VAT hija imposta b'mod normali fuq il-bejgħ tagħhom. B'hekk, Avon għandha tiġġustifika l-VAT tal-output fuq il-prezz li titlob lill-Avon Ladies irreġistrati għall-VAT. Dawn l-Avon Ladies għandhom jiġġustifikaw il-VAT tal-output fuq il-prezz tal-bejgħ lill-konsumatur finali. Madankollu, huma jistgħu jnaqqsu l-VAT tal-input fir-rigward tax-xiri korrispondenti minn Avon.

27. L-HMRC u Avon qablu wkoll biex iwettqu żewġ aġġustamenti għall-applikazzjoni tad-Deroga. L-ewwel nett, ċerti Avon Ladies iżommu (uħud mill-) prodotti li jixtru minn Avon għal użu personali. Għalhekk huma jsiru l-konsumaturi finali fir-rigward ta' dawk il-prodotti speċifiċi. It-tieni nett, f'xi okkażjonijiet Avon Ladies joffru skontijiet żgħar. Fiż-żewġ każijiet, l-applikazzjoni tad-Deroga twassal għal impożizzjoni eċċessiva ta' VAT. Għalhekk, il-proporzjon tal-bejgħ magħmul f'dawk iż-żewġ kategoriji huwa eżaminat minn Avon u l-HMRC minn żmien għal żmien. Skont id-digriet tar-rinviju, jiġu estratti figuri preċiżi ħafna sabiex jiġu riflessi ż-żewġ punti.

28. Dawn huma lkoll eżempji ta' sitwazzjonijiet fejn fil-prinċipju ma hemmx kwistjoni dwar in-nuqqas ta' applikazzjoni jew applikazzjoni mmodifikata tad-Deroga għal bejgħ minn Avon. Il-kawża prinċipali tirrigwarda aspett fl-applikazzjoni tad-Deroga li huwa kkontestat, b'mod speċifiku: bejgħ ta' prodotti għad-dimostrazzjoni.

29. Avon tbigħ ċerti prodotti lill-Avon Ladies għal skopijiet ta' dimostrazzjoni. Dawn huma tipikament mibjugħa bi skont ikbar min-normal. Uħud mill-prodotti għad-dimostrazzjoni huma użati kif intiż, pereżempju bħala għajnuna għall-bejgħ. Uħud jinżammu mill-Avon Ladies għall-użu personali tagħhom. Avon u l-HMRC jaqblu li madwar 50% tal-prodotti li jinbiegħu bħala prodotti għad-dimostrazzjoni fil-fatt jispiċċaw jintużaw mill-Avon Ladies infushom. Apparentement din hija r-raġuni għalfejn Avon ma tagħtix il-prodotti għad-dimostrazzjoni tagħha b'xejn. F'dawn il-każijiet, l-Avon Ladies huma l-klijenti finali u l-VAT hija imposta fuq il-prezz imħallas lil Avon b'applikazzjoni tar-regola standard taħt il-punt A(1)(a) tal-Artikolu 11 tas-Sitt Direttiva tal-VAT. L-ebda kwistjoni ma tqum fir-rigward ta' dawk il-prodotti ta' dimostrazzjoni.

30. Il-kwistjoni tqum fir-rigward tal-madwar 50% tal-prodotti għad-dimostrazzjoni li effettivament jintużaw kif intiż: ma jinbiegħux mill-ġdid iżda jintużaw bħala għodda tan-negozju sabiex iżidu bejgħ ieħor. Għal kummerċjanti rreġistrati għall-VAT, il-VAT imħallsa fuq ix-xiri ta' dawn il-prodotti normalment tkun ingħatat tnaqqis tat-taxxa tal-input. Madankollu, din l-ispiża ma titteħidx inkunsiderazzjoni fl-applikazzjoni tad-Deroga. B'riżultat ta' dan, l-inċidenza tal-VAT fir-rigward ta' bejgħ magħmul minn dawk l-Avon Ladies li ma humiex irreġistrati hija ikbar minn dik li tapplika fil-ftit każijiet fejn l-Avon Ladies huma rreġistrati. Dan l-ammont huwa wkoll ikbar mil-livell ta' taxxa fejn bejgħ lill-klijenti finali huwa magħmul minn bejjiegħa rreġistrati.

31. Skont id-digriet tar-rinviju, l-esklużjoni ta' dawn l-ispejjeż irriżultat f'żieda fil-VAT ta' madwar GBP 16-il miljun fuq perijodu bejn l-1997 u l-2013.

32. Fil-kawża prinċipali quddiem il-qorti tar-rinviju, Avon tikkontesta l-mod kif id-Deroga qed tiġi applikata mill-HMRC. Hija targumenta li d-Deroga għandha tapplika b'tali mod li jiżgura li Avon ma tiġix intaxxata eċċessivament u li l-ammont miġbur taħt id-Deroga jiġi allinjat mal-VAT "evitata". Avon targumenta li jekk id-Deroga ma tistax tiġi interpretata b'dan il-mod, dan ikun ifisser li hija invalida. Finalment, Avon targumenta wkoll fis-sustanza li, meta talab id-Deroga, ir-Renju Unit kien taħt l-obbligu li jqajjem il-kwistjoni tal-impossibbiltà ta' tnaqqis tat-taxxa tal-input u l-effett fuq il-livell ta' taxxa "evitata". In-nuqqas tar-Renju Unit li jagħmel hekk hija wkoll bażi għall-invalidità tad-Deroga.

33. Fid-dawl tal-argumenti preċedenti, il-First-tier Tribunal (Tax Chamber) [qorti tal-ewwel istanza (tribunal fiskali)] jagħmel dawn id-domandi lill-Qorti tal-Ġustizzja tal-Unjoni Ewropea:

"1. Meta bejjiegħ dirett ibiegħ oġġetti (iktar 'il quddiem "għajnuna għal bejgħ") lil bejjiegħa mill-ġdid mhux irreġistrati jew il-bejjiegħ mill-ġdid mhux irreġistrat jixtri oġġetti u servizzi minn terzi (iktar 'il quddiem "oġġetti u servizzi ta' terzi") li fiż-żewġ każijiet huma użati mill-bejjiegħa mill-ġdid mhux irreġistrati sabiex jassistu l-attività ekonomika tagħhom ta' bejgħ ta' oġġetti oħra li huma wkoll mixtrija mill-bejjiegħ dirett u huma s-suġġett ta' ftehimiet amministrattivi maħruġa skont deroga awtorizzata l-iktar reċenti bid-Deċiżjoni tal-Kunsill tal-24 ta' Mejju 1989 (89/534/KEE) (iktar 'il quddiem id-"Deroga"), l-awtorizzazzjonijiet rilevanti, li jimplementaw leġiżlazzjoni jew ftehimiet amministrattivi imorru kontra d-dispożizzjonijiet rilevanti u/jew il-prinċipji tad-dritt tal-Unjoni Ewropea sa fejn jirrikjedu li l-bejjiegħ dirett jikkalkola t-taxxa tal-output fuq il-prezz tal-bejgħ tal-oġġetti l-oħra tal-bejjiegħa mill-ġdid mhux irreġistrati mingħajr ebda tnaqqis għall-VAT sostnuta mill-bejjiegħ mill-ġdid mhux irreġistrat fuq tali għajnuna għal bejgħ u/jew oġġetti u servizzi ta' terzi?

2. Ir-Renju Unit għandu xi obbligu li jinforma lill-Kummissjoni, meta jitlob awtorizzazzjoni mill-Kunsill għad-deroga, li bejjiegħa mill-ġdid mhux irreġistrati sostnew il-VAT fuq ix-xiri ta' għajnuna għal bejgħ u/jew ta' oġġetti u servizzi ta' terzi użati għall-finijiet tal-attivitajiet ekonomiċi tagħhom u li, għaldaqstant, ftehim li jirrifletti din il-taxxa tal-input li ma tistax tiġi rkuprata, jew it-taxxa tal-output mħallsa indebitament, għandu jkun previst fid-deroga?

3. Fil-każ li r-risposta għad-domandi 1 u/jew 2 iktar 'il fuq hija fl-affermattiv:

   a) Xi waħda mill-awtorizzazzjonijiet rilevanti, il-leġiżlazzjoni ta' implementazzjoni amministrattiva jew il-ftehimiet amministrattivi jistgħu u għandhom jiġu interpretati billi tittieħed inkunsiderazzjoni (i) il-VAT li ma tistax tiġi rkuprata fuq għajnuna għal bejgħ jew fuq oġġetti u servizzi ta' terzi sostnuta minn bejjiegħa mill-ġdid mhux irreġistrati u użati minnhom għall-finijiet tal-attivitajiet ekonomiċi tagħhom; JEW (ii) il-VAT li taqbeż it-taxxa evitata li tingħabar minn Her Majesty's Revenue & Customs JEW (iii) il-kompetizzjoni potenzjalment żleali li tqum bejn bejjiegħa diretti, il-bejjiegħa mill-ġdid mhux irreġistrati tagħhom u n-negozji ta' bejgħ mhux dirett?

   b) i) l-awtorizzazzjoni tad-deroga tar-Renju Unit mill-[punt A(1)(a) tal-Artikolu 11] tas-Sitt Direttiva kienet illegali?

      ii) deroga mill-Artikolu 17 tas-Sitt Direttiva hija meħtieġa flimkien mad-deroga mill-[punt A(1)(a) tal-Artikolu 11]. Jekk iva, ir-Renju Unit aġixxa illegalment meta naqas li jitlob lill-Kummissjoni jew lill-Kunsill li jawtorizzawh sabiex jidderoga mill-Artikolu 17.

      iii) ir-Renju Unit qed jaġixxi illegalment billi jonqos li jamministra l-VAT b'tali mod li jħalli bejjiegħa diretti jitolbu kreditu għall-VAT sostnuta minn bejjiegħa mill-ġdid mhux irreġistrati għall-finijiet tal-attivitajiet ekonomiċi tagħhom fir-rigward tal-għajnuna għal bejgħ jew tal-oġġetti u servizzi ta' terzi.

      iv) l-awtorizzazzjonijiet rilevanti, il-leġiżlazzjoni ta' implementazzjoni jew il-ftehimiet amministrattivi huma kollha jew parzjalment invalidi u/jew illegali.

   c) Ir-rimedju xieraq għandu jkun, min-naħa tal-Qorti tal-Ġustizzja tal-Unjoni Ewropea jew min-naħa tal-qorti nazzjonali:

      i) deċiżjoni li tobbliga lill-Istat Membru li jagħti effett lid-deroga fid-dritt nazzjonali billi jipprevedi ftehim xieraq għal dak li jirrigwarda (a) il-VAT li ma tistax tiġi rkuprata fuq għajnuna għal bejgħ jew fuq oġġetti u servizzi ta' terzi sostnuta minn bejjiegħa mill-ġdid

mhux irreġistrati u użati minnhom għall-finijiet tal-attivitajiet ekonomiċi tagħhom; JEW (ii) il-VAT li taqbeż it-taxxa evitata li tinġabar minn Her Majesty's Revenue & Customs JEW (iii) il-kompetizzjoni potenzjalment żleali li tqum bejn bejjiegħa diretti, il-bejjiegħa mill-ġdid mhux irreġistrati tagħhom u n-negozji ta' bejgħ mhux dirett; jew

ii) dikjarazzjoni li l-awtorizzazzjoni għad-deroga, u b'hekk id-deroga stess, hija invalida; jew

iii) dikjarazzjoni li l-leġiżlazzjoni nazzjonali hija invalida; jew

iv) dikjarazzjoni li l-avviż ta' deċiżjoni hija invalida; jew

v) dikjarazzjoni li r-Renju Unit huwa obbligat japplika għal awtorizzazzjoni għal deroga ulterjuri sabiex jipprevedi aġġustament xieraq għal dak li jirrigwarda (a) il-VAT li ma tistax tiġi rkuprata fuq għajnuna għal bejgħ jew fuq oġġetti u servizzi ta' terzi sostnuta minn bejjiegħa mill-ġdid mhux irreġistrati u użati minnhom għall-finijiet tal-attivitajiet ekonomiċi tagħhom; JEW (ii) il-VAT li taqbeż it-taxxa evitata li tinġabar minn Her Majesty's Revenue & Customs jew (iii) il-kompetizzjoni potenzjalment żleali li tqum bejn bejjiegħa diretti, il-bejjiegħa mill-ġdid mhux irreġistrati tagħhom u n-negozji ta' bejgħ mhux dirett?

4. Skont l-Artikolu 27 tas-Sitt Direttiva (Artikolu 395 tad-direttiva prinċipali tal-VAT), it-'[taxxa] evaż[a] […] jew evitat[a]' għandha tiġi kkwantifikata bħala t-telf nett mit-taxxa (billi jittieħdu inkunsiderazzjoni kemm it-taxxa tal-output imħallsa kif ukoll it-taxxa tal-input li tista' tiġi rkuprata fil-kuntest li jagħti lok għat-taxxa evaża jew evitata) lill-Istat Membru jew it-telf gross mit-taxxa (billi tittieħed inkunsiderazzjoni biss it-taxxa tal-output fil-kuntest li jagħti lok għat-taxxa evaża jew evitata) lill-Istat Membru?"

34. Tressqu sottomissjonijiet bil-miktub minn Avon, il-gvern tar-Renju Unit, il-Kummissjoni u il-Kunsill tal-Unjoni Ewropea. Il-partijiet interessati li pparteċipaw fil-fażi bil-miktub ippreżentaw argumenti orali fis-seduta li saret fil-31 ta' Mejju 2017.

IV. Evalwazzjoni

35. Dawn il-konklużjonijiet huma strutturati kif ġej: l-ewwel ser nittratta l-ewwel u r-raba' domandi kif magħmula mill-qorti tar-rinviju. Billi nipproponi lill-Qorti tal-Ġustizzja risposta fin-negattiv għall-ewwel domanda (1), għaldaqstant, ma hemmx ħtieġa li nindirizza r-raba' domanda magħmula mill-qorti nazzjonali (2). Barra minn hekk, nipproponi risposta għat-tieni domanda tal-qorti nazzjonali li wkoll hija fin-negattiv (3). B'hekk, mill-ġdid ma hemmx iktar lok li nindirizza t-tielet domanda (4).

1. L-ewwel domanda

36. Id-Deroga jew il-miżuri nazzjonali li jimplementawha jiksru s-Sitt Direttiva tal-VAT u/jew il-prinċipji ġenerali li jirregolaw l-applikazzjoni tagħha sal-punt li jimponu VAT fuq il-valur tas-suq miftuħ tal-prodotti mibjugħa permezz ta' rivendituri li ma humiex irreġistrati għall-VAT, mingħajr teħid inkunsiderazzjoni tal-VAT tal-input ipotetika fuq oġġetti ta' dimostrazzjoni jew oġġetti u servizzi oħra mixtrija minn persuni terzi minn dawk ir-rivendituri? Essenzjalment dik hija l-ewwel domanda tal-qorti tar-rinviju.

a) *Regoli ġenerali li jirregolaw derogi mogħtija taħt l-Artikolu 27 tas-Sitt Direttiva tal-VAT*

37. L-Artikolu 27(1) tas-Sitt Direttiva jantiċipa l-awtorizzazzjoni ta' "derog[i] mid-disposizzjonijiet ta' din id-Direttiva […] biex iżommu ċertu tipi ta' evażjoni tat-taxxa jew evitar."

38. Il-kawża prinċipali tirrigwarda deroga mill-punt A(1)(a) tal-Artikolu 11 tas-Sitt Direttiva tal-VAT, li tiddefinixxi l-"ammont taxxabbli". L-ebda deroga ma hija antiċipata fir-rigward tal-kumplament tad-dispożizzjonijiet tas-Sitt Direttiva tal-VAT jew tal-prinċipji ġenerali tagħha. Għalhekk, it-tnejn li huma jibqgħu applikabbli b'mod sħiħ [9].

39. B'definizzjoni, deroga mir-regoli ġeneralment applikabbli tiddevja minn dawn ir-regoli. Fil-fatt, huwa loġiku li r-riżultat finali x'aktarx ikun differenti minn dak li kien jirriżulta wara l-applikazzjoni sħiħa ta' dawn ir-regoli ġenerali [10].

40. Madankollu, bħal kull eċċezzjoni, derogi mogħtija taħt l-Artikolu 27(1) għandhom jiġu interpretati strettament. Dawn jingħataw fir-rigward ta' dispożizzjonijiet speċifiċi tad-Direttiva [11] u biss sabiex jew jiġi ssemplifikat il-ġbir tal-VAT jew sabiex issir prevenzjoni tal-evażjoni u tal-evitar tat-taxxa. Barra minn hekk, "jistgħu jidderogaw mill-bażi taxxabbli tal-VAT skont l-Artikolu 11 biss f'limiti strettament neċessarji sabiex jintlaħaq dan l-għan" [traduzzjoni mhux uffiċjali] [12]. Għandhom ukoll ikunu meħtieġa u xierqa għat-twettiq tal-għanijiet speċifiċi li jsegwu u għandhom ikollhom l-inqas effett possibbli fuq l-għanijiet u l-prinċipji tas-Sitt Direttiva tal-VAT [13].

41. L-Artikolu 27(1) ukoll jipprovdi li derogi "m'għanhomx jaffetwaw l-ammont globali tad-dħul tat-taxxa miġbura mill-Istat Membru fl-istadju tal-konsum finali", "ħlief għal każijiet remoti" (enfasi miżjuda). L-Artikolu 27(1) espliċitament jipprovdi li dawk il-limitazzjonijiet fuq "ammont globali" u "każijiet remoti" japplikaw għal miżuri ta' semplifikazzjoni. Il-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja stabbilixxiet li dawn il-limitazzjonijiet huma "f'konformità mal-prinċipji fundamentali tas-Sitt Direttiva" u japplikaw ugwalment għal derogi intiżi li jipprevjenu evażjoni jew evitar tat-taxxa [14].

b) *Il-kwistjoni bażika għan-nuqqas ta' teħid inkunsiderazzjoni tat-taxxa tal-input "ipotetika"*

42. F'dan il-każ, ir-Renju Unit kiseb deroga mill-punt A(1)(a) tal-Artikolu 11 għall-finijiet ta' prevenzjoni ta' evażjoni jew evitar tat-taxxa. B'hekk, kellu l-intenzjoni li jirreaġixxi għal speċifiċità tal-mudell ta' negozju ta' bejgħ dirett użat minn Avon u oħrajn, jiġifieri nuqqas ta' applikazzjoni tal-VAT fl-istadju finali tal-katina ta' provvista, li tirriżulta fi tnaqqis relattiv fit-taxxa tal-output.

43. Fis-sottomissjonijiet bil-miktub u orali, Avon insistiet fuq il-fatt li d-Deroga kienet intalbet ukoll sabiex tipprevjeni d-distorsjoni tal-kompetizzjoni. Madankollu, billi l-Artikolu 27(1) tas-Sitt Direttiva tal-VAT jipprevedi biss l-għoti ta' derogi sabiex jintlaħqu għanijiet ta' evażjoni u evitar tat-taxxa (semplifikazzjoni li ma hijiex qed tiġi invokata) prinċipalment għandu jiġi evalwat fid-dawl ta' dan l-għan.

44. Huwa paċifiku li l-mudell ta' bejgħ dirett adottat minn Avon u oħrajn jista' jirriżulta f'evitar tat-taxxa fl-istadju finali tal-konsum. B'hekk, bħala prinċipju, deroga taħt l-Artikolu 27(1) tista' tkun iġġustifikata.

9 Ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tad-19 ta' Settembru 2000, Ampafrance u Sanofi (C-177/99 u C-181/99, EU:C:2000:470, punt 68), u tas-27 ta' Jannar 2011, Vandoorne (C-489/09, EU:C:2011:33, punt 33).

10 Dan huwa l-każ għal miżuri ta' semplifikazzjoni, kif ġie diġà espliċitament ikkonfermat mill-Qorti tal-Ġustizzja. Ara, pereżempju, is-sentenzi tad-29 ta' April 2004, Sudholz (C-17/01, EU:C:2004:242, punt 62), u tas-27 ta' Jannar 2011, Vandoorne (C-489/09, EU:C:2011:33, punt 31). Madankollu, dan huwa minnu fir-rigward ta' kwalunkwe deroga.

11 Għal ħarsa ġenerali fuq derogi eżistenti u d-dispożizzjonijiet li jirreferu għalihom kif miġbura mill-Kummissjoni ara https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/key_documents/table_derogations/vat_index_derogations_en.pdf.

12 Sentenza tal-10 ta' April 1984, Il-Kummissjoni vs Il-Belġju (324/82, EU:C:1984:152, punt 29). Ara wkoll is-sentenza tad-29 ta' Mejju 1997, Skripalle (C-63/96, EU:C:1997:263, punt 24).

13 Sentenzi tad-19 ta' Settembru 2000, Ampafrance u Sanofi (C-177/99 u C-181/99, EU:C:2000:47, punt 60), u tad-29 ta' April 2004, Sudholz (C-17/01, EU:C:2004:242, punt 46).

14 Sentenza tat-12 ta' Lulju 1988, Direct Cosmetics u Laughtons Photographs (138/86 u 139/86, EU:C:1988:383, punt 52).

45. Madankollu, Avon tqis li d-Deroga ma hijiex applikata b'mod korrett. L-HMRC jieħu biss inkunsiderazzjoni t-*taxxa tal-output* li l-Avon Ladies normalment ikunu jħallsu fuq il-marġni ta' profitt tagħhom *li kieku* kienu rreġistrati għall-VAT. L-HMRC jonqos milli jikkunsidra t-*taxxa tal-input* li l-Avon Ladies normalment ikunu jistgħu jnaqqsu *li kieku* kienu rreġistrati għall-VAT (b'mod speċifiku taxxa tal-input fuq għajnuniet tal-bejgħ). Avon targumenta li n-nuqqas li tagħmel dan jirriżulta f'"korrezzjoni eċċessiva" tal-problema oriġinali (jiġifieri, nuqqas ta' applikazzjoni tal-VAT fl-istadju finali tal-katina ta' provvista). Din il-korrezzjoni eċċessiva twassal għal ksur tal-prinċipju ta' proporzjonalità. Hija tikser ukoll il-prinċipju ta' newtralità fiskali, billi l-intaxxar eċċessiv jagħti lok għal żvantaġġ kompetittiv fil-konfront ta' bejjiegħa tradizzjonali. Finalment, hija tmur kontra l-limiti imposti mill-Artikolu 27(1) tas-Sitt Direttiva tal-VAT.

46. Għar-raġunijiet li ġejjin, ma naqbilx mal-asserzjoni ta' Avon li r-rifjut tal-HMRC li jikkunsidra taxxa tal-input ipotetika hija neċessarjament problematika.

47. L-ewwel nett, id-Deroga sempliċiment ma tipprevedix jew tippermetti l-kunsiderazzjoni ta' taxxa tal-input ipotetika. B'hekk f'dan is-sens, id-Deroga *ma tistax* tiġi applikata b'mod "immodifikat" sabiex tieħu inkunsiderazzjoni tali taxxa tal-input ipotetika [taqsima (c)].

48. It-tieni nett, lil hinn mit-test tagħha, id-Deroga ma hijiex intiża li tiġi applikata b'mod li tirriproduċi s-sitwazzjoni tat-taxxa li tkun tipprevali li kieku l-Avon Ladies kellhom ikunu kollha rreġistrati [taqsima (d)].

49. It-tielet nett, il-fatt li d-Deroga ma tipprevedix jew tippermetti t-teħid inkunsiderazzjoni tat-taxxa tal-input ipotetika, fih innifsu ma jiksirx il-prinċipji ta' newtralità fiskali jew ta' proporzjonalità, jew jeċċedi l-limiti imposti bl-Artikolu 27 tas-Sitt Direttiva tal-VAT. Huwa konċepibbli li *applikazzjoni* tad-Deroga tista' tqajjem kwistjonijiet fid-dawl ta' dawn il-prinċipji u dispożizzjonijiet jekk in-nuqqas ta' kunsiderazzjoni ta' taxxa tal-output ipotetika kellu jaffettwa b'mod *mhux negliġibbli* l-ammont ta' VAT miġbura fl-istadju finali tal-konsum. Madankollu, fl-opinjoni tiegħi u suġġett għall-evalwazzjoni finali tal-qorti tar-rinviju, din tidher pjuttost bħala possibbiltà teoretika fil-kuntest tal-kawża prinċipali [taqsima (e)].

c) Il-kamp ta' applikazzjoni tad-Deroga

50. Skont il-formulazzjoni tal-Artikolu 27(1) tas-Sitt Direttiva tal-VAT u r-regola ġenerali li eċċezzjonijiet għandhom jiġu interpretati restrittivament[15], derogi jingħataw fir-rigward ta' dispożizzjonijiet *speċifiċi* ta' din id-direttiva.

51. Fil-kawża prinċipali, id-Deroga kienet espliċitament ingħatat fir-rigward tal-punt A(1)(a) tal-Artikolu 11, li tawtorizza li jiġu evitati r-regoli normali applikabbli għall-kalkolu tal-"ammont taxxabbli", jiġifieri l-ammont li fuqu hija imposta t-taxxa tal-*output*. B'hekk, it-test tal-Artikolu 1 tad-Deroga jipprovdi li "l-ammont taxxabbli għal provvisti lil [rivendituri mhux taxxabbli] għandu jkun il-valur tas-suq miftuħ tal-prodotti kif determinat f'dak l-istadju."

15 Ara iktar 'il fuq, punti 40 sa 41 ta' dawn il-konklużjonijiet.

52. Kif ġie spjegat iktar 'il fuq fil-punt 27, permezz ta' żewġ aġġustamenti, l-HMRC jipprova jiżgura li l-ammont taxxabbli kkalkolat fl-applikazzjoni tad-Deroga jirrifletti bl-aħjar mod il-prezz tax-xiri mħallas mill-konsumatur finali. Dan huwa fuq l-istess linja tal-konstatazzjonijiet tal-Qorti tal-Ġustizzja fil-kawża Direct Cosmetics II fir-rigward tal-predeċessur tad-Deroga,[16] li "l-valur tas-suq miftuħ għall-finijiet tas-sistema stabbilita bil-miżura derogatorja inkwistjoni għandha tinftiehem li tfisser il-valur li huwa l-iktar viċin għal […] prezz attwali mħallas mill-konsumatur finali." [traduzzjoni mhux uffiċjali][17]

53. B'kuntrast, l-ebda deroga ma ġiet mitluba fir-rigward tar-regoli normali applikabbli għat-tnaqqis fit-taxxa tal-input b'mod partikolari taħt l-Artikolu 17(1) tas-Sitt Direttiva tal-VAT[18]. Ma hemm l-ebda riferiment fid-Deroga dwar it-teħid inkunsiderazzjoni tal-ispejjeż sostnuti minn rivendituri mhux taxxabbli meta jiġi kkalkolat il-valur fis-suq miftuħ tal-prodotti mibjugħa. Sa fejn l-Avon Ladies ma humiex persuni taxxabbli, ma hemm l-ebda dritt għal tnaqqis. Skont l-applikazzjoni tar-regoli normali, taxxa tal-input fir-rigward ta' spejjeż sostnuti minnhom, bħall-ispiża ta' għajnuniet tal-bejgħ, ma tistax tiġi rkuprata. Barra minn hekk, fir-rigward tal-paragrafu preċedenti, huwa ċar li l-eżistenza u l-ammont ta' taxxa tal-input ipotetika sostnuta minn rivendituri ma hijiex kapaċi li taffettwa l-prezz attwali mħallas mill-konsumatur finali.

54. B'riżultat ta' dan, fid-dawl ta' kamp ta' applikazzjoni espliċitu tad-Deroga, nikkunsidra li kull aġġustament għat-taxxa tal-input ipotetika ma huwiex antiċipat jew permess minnha. Dik il-konklużjoni toħroġ min-natura proprja ta' eċċezzjoni restrittiva. Lil hinn minn dan l-argument testwali u sistematiku, l-espansjoni ta' eċċezzjonijiet bil-mod issuġġerit tista' tqajjem kwistjonijiet ta' ċertezza legali jekk deroga mitluba u mogħtija biss fir-rigward tat-taxxa tal-input jew tal-output tagħti, madankollu, libertà lill-Istati Membri sabiex jiddeterminaw jekk għandhomx jieħdu l-oħra inkunsiderazzjoni.

55. Fid-dawl tal-argumenti preċedenti, inqis li l-applikazzjoni tad-Deroga *ma tistax* tiġi mmodifikata sabiex tieħu inkunsiderazzjoni t-taxxa tal-input ipotetika sostnuta mir-rivendituri li huma persuni mhux taxxabbli.

d) *L-akkomodazzjoni ta' mudelli ta' negozju alternattivi u l-assenza ta' soluzzjonijiet perfetti*

56. Fis-sustanza, il-pożizzjoni ta' Avon li aġġustamenti li fil-preżent huma magħmula fuq l-"ammont taxxabbli" fl-applikazzjoni tad-Deroga tista' tkun irfinuta iktar. Dan l-irfinar ikun jikkonsisti fit-teħid inkunsiderazzjoni t-taxxa tal-input ipotetika sostnuta mill-Avon Ladies li ma humiex irreġistrati għat-taxxa u persuni mhux taxxabbli (speċifikament fir-rigward ta' għajnuniet tal-bejgħ). Fi kliem Avon, dan "iwassalha l-eqreb possibbli fl-istess linja mal-katina ta' provvista li hija taxxabbli b'mod sħiħ". Billi dawn l-aġġustamenti huma possibbli, huma għandhom isiru sabiex jiġu osservati l-prinċipji ta' proporzjonalità u ta' newtralità fiskali u l-limiti imposti bl-Artikolu 27(1) tas-Sitt Direttiva tal-VAT.

57. Huwa tassew korrett li t-teħid inkunsiderazzjoni tal-ispiża ta' għajnuniet tal-bejgħ jistgħu jġibu r-riżultat iktar viċin lejn it-taxxa ipotetika "netta" evitata li kieku wieħed kellu jimmaġina li l-Avon Ladies kienu fir-realtà rreġistrati għat-taxxa. Madankollu, għar-raġunijiet mogħtija hawn fuq taħt it-taqsima (c), fl-opinjoni tiegħi it-test tad-Deroga sempliċiment ma jippermettix tali modifikazzjonijiet.

16 85/369/KEE: Applikazzjoni tal-Artikolu 27 tas-Sitt Direttiva tal-Kunsill, tas-17 ta' Mejju 1977, dwar it-taxxa fuq il-valur miżjud (Awtorizzazzjoni ta' deroga mitluba mir-Renju Unit sabiex tippermetti li jiġu evitati ċerti tipi ta' evażjoni tat-taxxa) (ĠU 1985 L 199, p. 60).

17 Sentenza tat-12 ta' Lulju 1988, Direct Cosmetics u Laughtons Photographs (138/86 u 139/86, EU:C:1988:383, punt 53).

18 Artikolu 167 tad-Direttiva tal-VAT prinċipali.

58. Barra minn hekk, lanqas ma huwa l-*għan* tad-Deroga li jipprova jibni mill-ġdid tip ta' realtà virtwali u parallela, li hija l-iktar viċin possibbli għal dik li kienet tipprevali li kieku dawk l-Avon Ladies li ma humiex irreġistrati kellhom fil-fatt jirreġistraw, u sussegwentement li tidentifika x'kienet tkun il-pożizzjoni tal-VAT. L-iskop tad-Deroga huwa sabiex tipprevjeni l-evitar tat-taxxa, b'rikonoxximent sħiħ li r-regoli tal-VAT qed jiġu applikati b'mod mhux standard għal sitwazzjoni speċifika.

59. Avon tosserva li fl-ambitu ta' soluzzjoni għal problema waħda (nuqqas ta' tassazzjoni fl-istadju finali tal-katina ta' provvista u ksur tal-prinċipju ta' newtralità fiskali għad-detriment tal-kompetituri ta' Avon), id-Deroga [19] toħloq (ksur tal-prinċipju ta' newtralità fiskali għad-detriment ta' Avon, li ssofri minn "korrezzjoni eċċessiva" tal-kont tal-VAT tagħha).

60. Huwa minnu li d-Deroga hija mogħnija bi kwistjonijiet tagħha stess. Madankollu, hija ma tipprovax tindirizza dawk il-kwistjonijiet li jirriżultaw mill-mudell ta' bejgħ dirett, b'mod partikolari li l-VAT hija taxxa fuq il-konsum iżda bejgħ lill-konsumaturi finali minn persuni li ma humiex taxxabbli jaħrab ix-xibka tal-VAT. Barra minn hekk, id-Deroga għandha l-mertu li tippermetti li l-mudell ta' bejgħ dirett jiġi kopert bis-sistema tal-VAT sabiex jibqa' jintuża. Kif Avon uriet b'mod ċar, ir-riżultat ma huwiex "perfett" fis-sens li jirrifletti preċiżament is-sitwazzjoni li kienet tkun *għajr għan*-nuqqas ta' reġistrazzjoni mill-Avon Ladies. Madankollu, dawn id-differenzi huma inerenti fil-koeżistenza ta' żewġ mudelli ta' negozju alternattivi u pjuttost differenti. Filwaqt li huwa possibbli li jiġu koperti mudelli differenti fi ħdan is-sistema tal-VAT, din il-kopertura ma tistax testendi sabiex effettivament jinħolqu skemi paralleli ddettaljati.

61. Dan iwassalni għall-punt li jmiss tiegħi, li jien nikkunsidra bħala kruċjali għall-kawża prinċipali: l-għażla tal-mudell ta' negozju. L-Avon Ladies jistgħu jagħżlu jekk għandhomx jirreġistraw. Għalkemm il-minimu għar-reġistrazzjoni *obbligatorja* għall-VAT fir-Renju Unit huwa għoli, l-Avon Ladies jistgħu jirreġistraw taħt il-limitu minimu. Avon ukoll tista' tagħżel jekk tużax rivendituri rreġistrati jew mhux irreġistrati. Avon u l-Avon Ladies ikollhom ir-raġunijiet tagħhom għalfejn jagħżlu naħa jew oħra, pereżempju, sabiex isegwu l-iktar mudell ta' negozju kompetittiv jew sabiex jevitaw piż amministrattiv tqil assoċjat mar-reġistrazzjoni għall-VAT.

62. Madankollu, il-fatt li tkun persuna li ma tkunx taxxabbli ukoll għandu konsegwenzi oħra, inkluż l-impossibbiltà li titnaqqas it-taxxa tal-input. Kif ġie kkonfermat f'diversi okkażjonijiet mill-Qorti tal-Ġustizzja, fir-rigward ta' VAT, operaturi ekonomiċi għandhom id-dritt li jorganizzaw l-attivitajiet tagħhom b'mod li jillimita l-esponiment tagħhom għat-taxxa [20]. Madankollu, din il-libertà ta' għażla ma tinkludix l-għażla ta' mudell ta' negozju partikolari u sussegwentement aċċess à la carte għar-regoli tal-VAT normalment applikabbli għal mudelli oħra.

63. Waqt is-seduta, Avon fakkret li, kieku r-regoli kellhom jiġu applikati bil-mod standard fuq il-bejgħ tagħha, ma jkun hemm l-ebda aġġustament għat-taxxa tal-output. Fil-fatt id-Deroga sservi sabiex jiżdied il-piż tat-taxxa fuq Avon. Fi kliem ieħor, Avon ma hijiex qed titlob għal applikazzjoni à la carte tar-regoli tal-VAT. Kif irrilevat waqt is-seduta, Avon ma hijiex qed titlob li "żżomm kollox kif jaqbel lilha". Pjuttost hija l-HMRC li teżiġi applikazzjoni selettiva tar-regoli tal-VAT permezz ta' deroga speċjali. Hija l-HMRC li qed tipprova tagħmel kif jaqbel lilha.

64. Il-kwistjoni dwar min eżattament qed jagħmel kif jaqbel lilu fil-kawża prinċipali tindika nuqqas ta' fteħim iktar profond: għall-azzjoni ta' min kien hemm ħtieġa li s-sistema tal-VAT normali tiġi aġġustata mill-ġdid? Avon issostni li l-problemi huma attribwibbli għad-Deroga u/jew l-applikazzjoni skorretta tagħha. Li kieku r-Renju Unit ma talabhiex, kienu jkunu applikabbli r-regoli normali

19 Jew tal-inqas l-applikazzjoni tagħha mir-Renju Unit.

20 Sentenza tal-21 ta' Frar 2006, Halifax *et* (C-255/02, EU:C:2006:121, punt 73).

tal-VAT. Ma kienet tqum l-ebda problema. B'kuntrast, il-pożizzjoni tar-Renju Unit hija li d-Deroga ntalbet biss b'reazzjoni għall-mudell ta' bejgħ dirett, jiġifieri, sabiex tirrimedja problema li kienet diġà hemm, inerenti fil-funzjonament ta' dak il-mudell. B'hekk, il-loġika sottostanti kienet li dak il-mudell seta' jinżamm, iżda suġġett għall-aġġustamenti mill-ġdid permessi bid-Deroga.

65. Din id-diskussjoni tirreferi lura għall-osservazzjoni magħmula iktar 'il fuq, jiġifieri li ċerti differenzi fit-trattament tal-VAT huma inevitabbli minħabba l-koeżistenza ta' żewġ mudelli ta' negozju alternattivi u pjuttost differenti. Ma hemm ebda soluzzjoni perfetta. Il-fatt li d-Deroga ma tirrikjedix soluzzjoni u hija applikata b'riżultati "imperfetti" ma huwiex problematiku fih innifsu [21].

66. Fid-dawl ta' dawn l-osservazzjonijiet ġenerali f'moħħi, issa ndur għall-kwistjonijiet imressqa minn Avon: proporzjonalità, l-Artikolu 27(1) tas-Sitt Direttiva tal-VAT, u newtralità fiskali.

e) *Assenza ta' ksur tal-prinċipju ta' proporzjonalità, tal-Artikolu 27 tas-Sitt Direttiva tal-VAT jew tal-prinċipju ta' newtralità fiskali*

1) Il-proporzjonalità u l-Artikolu 27(1)

67. Sabiex jiġi osservat il-prinċipju ta' proporzjonalità, il-miżuri għandhom ikunu neċessarji u xierqa biex jintlaħaq l-għan speċifiku segwit minnhom u għandhom ikollhom l-inqas effett possibbli fuq l-għanijiet u l-prinċipji tas-Sitt Direttiva tal-VAT [22].

68. Kien diġà nnotat [23] li d-Deroga teżiġi l-għan leġittimu ta' prevenzjoni tal-evitar tat-taxxa [24]. Hija tagħmilha possibbli wkoll li tillimita kull distorsjoni ta' kompetizzjoni li tista' teżisti għad-detriment tan-negozji li jadottaw mudell ta' distribuzzjoni differenti [25].

69. Barra minn hekk, isiru aġġustamenti għall-ammont taxxabbli sabiex jittieħdu inkunsiderazzjoni sitwazzjonijiet meta l-prezz imħallas mill-konsumatur finali jkun inqas mill-"prezz tal-katalogu" sħiħ [26]. F'dan is-sens it-*taxxa tal-output* imposta hija proporzjonata. Din ma hija xejn iktar jew inqas għal dak li normalment huwa meħtieġ normalment mill-VAT bħala taxxa fuq il-konsum.

70. Hawn fuq spjegajt ukoll għalfejn, fl-opinjoni tiegħi, ma tistax tistenna li d-Deroga tiġi applikata b'mod li jimita bl-iktar mod qrib possibbli l-pożizzjoni fiskali li kienet teżisti fil-każ ta' katina ta' provvista taxxabbli b'mod sħiħ. B'hekk, is-sempliċi fatt li taxxa tal-input ipotetika tiġi "skartata", li jwassal għal pożizzjoni fiskali differenti minn dik li tiġi tapplika fil-każ ta' katina ta' provvista taxxabbli b'mod sħiħ, fih innifsu ma huwiex kunfliġġenti mal-prinċipju ta' proporzjonalità [27].

71. Minkejja dan, huwa possibbli li l-ammont ta' taxxa tal-input ipotetika skartata jkun tant sinjifikanti li l-applikazzjoni tad-Deroga tirriżulta fi ksur tal-prinċipju ta' proporzjonalità?

21 Ara wkoll il-ġurisprudenza ċċitata fin-nota ta' qiegħ il-paġna 10.

22 Sentenzi tad-19 ta' Settembru 2000, Ampafrance u Sanofi (C-177/99 u C-181/99, EU:C:2000:470, punt 60), u tad-29 ta' April 2004, Sudholz (C-17/01, EU:C:2004:242, punt 46).

23 Ara iktar 'il fuq, punt 44 ta' dawn il-konklużjonijiet.

24 F'dan is-sens, ara wkoll is-sentenza tat-12 ta' Lulju 1988, Direct Cosmetics u Laughtons Photographs (138/86 u 139/86, EU:C:1988:383, punt 48) fir-rigward tal-predeċessur tad-Deroga (Deċiżjoni tal-Kunsill 85/369).

25 Ara s-sentenza tat-12 ta' Lulju 1988, Direct Cosmetics u Laughtons Photographs (138/86 u 139/86, EU:C:1988:383, punt 39).

26 Ara l-punt 27 iktar'il fuq.

27 Ara n-nota ta' qiegħ il-paġna 10 iktar 'il fuq.

72. Fl-opinjoni tiegħi dan huwa teoretikament possibbli, u kieku kellu jinstab tali ksur, is-soluzzjoni tkun li d-Deroga ma tiġix applikata għal Avon. Madankollu, suġġett għal evalwazzjoni finali mill-qorti tar-rinviju, dan jidher pjuttost improbabbli fil-kawża prinċipali. F'dan ir-rigward, nosserva l-punti segwenti li jirrigwardaw i) riskju u prova, ii) kumplessità u piż amministrattiv, u iii) materjalità.

73. L-ewwel nett, fir-rigward ta' riskju u prova, huwa importanti li jitfakkar li l-iskop tad-Deroga huwa sabiex jipprevjeni evażjoni u evitar tat-taxxa. L-Avon Ladies huma persuni mhux taxxabbli u sempliċiment ma jġorrux l-obbligi ta' dokumentazzjoni u ġustifikazzjoni li għandhom persuni taxxabbli, li tippermettilhom juru li huma *kien ikollhom* dritt għal tnaqqis (u l-estent ta' dak id-dritt) *li kieku* kellhom ikunu rreġistrati. Kwalunkwe kunsiderazzjoni potenzjali ta' taxxa tal-input ipotetika tkun suġġetta għal evidenza dokumentarja aċċettabbli [28] li tkun prodotta minn Avon u li turi li dawk l-ispejjeż ġew sostnuti.

74. It-tieni nett, fil-kawża Sudholz, il-Qorti tal-Ġustizzja rrimarkat li komplikazzjoni eċċessiva tal-proċess ta' applikazzjoni ta' deroga jista' jkollha effett li jinnewtralizza l-benefiċċji tagħha [29]. Li tipprova tieħu inkunsiderazzjoni t-taxxa tal-input ipotetika bla dubju jżid il-livell ta' kumplessità involut fl-applikazzjoni tad-Deroga, speċjalment bl-assenza ta' informazzjoni kompleta fir-rigward tal-ispejjeż rilevanti. Kjarament, il-kawża Sudholz kienet tirrigwarda deroga mmirata għal semplifikazzjoni. Madankollu, fl-opinjoni tiegħi, it-tħassib fil-kawża Sudholz fir-rigward ta' kumplessità eċċessiva hija ugwalment valida fir-rigward tad-Deroga fil-kawża prinċipali. Waħda mill-attrazzjonijiet tal-mudell ta' bejgħ dirett hija speċifikament it-tnaqqis ta' kumplessità fir-rigward ta' amministrazzjoni. Li ddaħħal "mit-tieqa" dik il-kumplessità fil-prattika billi (parzjalment) tiddelega lill-amministrazzjoni pubblika piż amministrattiv li l-Avon Ladies *għażlu* li ma jassumux [30] hija, fl-opinjoni tiegħi, daqstant problematika dak dik fil-kawża Sudholz.

75. It-tielet nett, fid-dawl taż-żewġ punti preċedenti, evidenza *ċara u inekwivoka* ta' spejjeż li jagħtu lok għal taxxa tal-input ipotetika li teċċedi *limitu materjali* hija meħtieġa qabel ma jista' jingħad li rifjut assolut għall-kunsiderazzjoni ta' dawn l-ispejjeż huwa sproporzjonat.

76. X'inhu dan il-limitu materjali?

77. Il-punt ta' tluq sabiex tiġi mwieġba din il-mistoqsija huwa l-Artikolu 27(1) tas-Sitt Direttiva tal-VAT, li jiġbor il-prinċipju ta' proporzjonalità fil-kuntest ta' dik id-dispożizzjoni speċifika [31], li jipprovdi li derogi "ħlief għal każijiet remoti, m'għanhomx jaffetwaw l-ammont globali tad-dħul tat-taxxa miġbura mill-Istat Membru fl-istadju tal-konsum finali".

78. Fl-opinjoni tiegħi, kwalunkwe limitu materjali għandu jkun *oġġettiv*. Sabiex jiġi osservat trattament ugwali għat-taxxa u b'riflessjoni tal-formulazzjoni tal-Artikolu 27(1) iktar 'il fuq, dan il-limitu ma jistax ivarja skont iċ-ċirkustanzi speċifiċi ta' persuna taxxabbli speċifika, iżda għandha tiġi evalwata b'riferiment għad-dħul tal-VAT tal-Istat Membru.

79. Madankollu, il-punt paragunabbli għad-determinazzjoni ta' x'inhu jew x'ma huwiex "negliġibbli" ma huwiex ċar. B'hekk, sensiela ta' tifsiriet li *għandhom impatti kbar pjuttost differenti* jistgħu potenzjalment jiġu attribwiti għall-kliem "ammont globali tad-dħul tat-taxxa miġbura mill-Istat Membru fl-istadju tal-konsum finali".

28 Ara, f'dan is-sens, ir-riferiment għal "fatti oġġettivi" fis-sentenza tad-29 ta' Mejju 1997, Skripalle (C-63/96, EU:C:1997:263, punt 26).

29 Ara, f'dan is-sens, is-sentenza tad-29 ta' April 2004, Sudholz (C-17/01, EU:C:2004:242, punt 63).

30 Ara iktar 'il fuq il-punt 60 ta' dawn il-konklużjonijiet.

31 Ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat-12 ta' Lulju 1988, Direct Cosmetics u Laughtons Photographs (138/86 u 139/86, EU:C:1988:383, punt 52).

80. Hemm tal-inqas tliet opzjonijiet konċepibbli, skont jekk il-paragun ta' dak li mhux negliġibbli jistax isir fir-rigward ta' wieħed mill-parametri li ġejjin:

– *it-total tar-riżorsi proprji tal-Unjoni pprovduti mill-VAT*. Din l-interpretazzjoni hija ssostanzjata bil-premessi tad-Direttiva 2004/7/KE[32], li żiedet il-kelma "globali" fuq l-Artikolu 27(1) u li espliċitament tgħid li dik l-evalwazzjoni għandha "tkun stabbilita globalment bil-għajnuna ta' previżjonijiet makro-ekonomiċi dwar l-impatt fuq il-miżura *tar-riżorsi propji tal-Komunità* provdutha mill-VAT"[33].

– *it-total ta' riżorsi ta' Stat Membru pprovduti mill-VAT*. Din l-interpretazzjoni hija iktar viċina għat-tifsira iktar naturali ta' "dħul tat-taxxa miġbura mill-Istat Membru fl-istadju tal-konsum finali", billi jingħad ċar li fil-mira huwa d-dħul tat-taxxa *tal-Istat Membru*, u mhux id-dħul tat-taxxa *tal-Komunità*.

– *dħul mill-VAT minn katina ta' provvista speċifika jew minn prodotti individwali jew tranżazzjonijiet*. Bla dubju din l-interpretazzjoni ssib appoġġ, pereżempju, fis-sentenza tal-Qorti tal-Ġustizzja fil-kawża Vandoorne[34]. F'din il-kawża, il-Qorti tal-Ġustizzja effettivament iddeċidiet li r-rimbors tal-VAT ma jkunx negliġibbli peress li jirrappreżenta 100% tal-VAT imħallsa fuq *provvisti għal konsumatur individwali*[35].

81. Fl-opinjoni tiegħi, kemm il-formulazzjoni kif ukoll il-loġika tal-Artikolu 27(1) tas-Sitt Direttiva tal-VAT u d-Direttiva 2004/7 jidhru jindikaw iktar lejn wieħed mill-punti ta' paragun makro-ekonomiċi, b'mod speċifiku fuq livell tal-Unjoni jew fuq livell tal-Istat Membru individwali. Fil-fehma tiegħi l-approċċ f'"Vandoorne" imur wisq 'il bogħod fid-direzzjoni opposta. Jiġi viċin lejn ħtieġa ta' approċċ iddettaljat tat-tip miċħud fil-punti 60 sa 62 iktar 'il fuq. Fil-fatt jista' serjament jikkompromietti l-applikazzjoni ta' kwalunkwe deroga. Huwa wkoll importanti li jiġi sottolinjat li ċ-ċirkustanzi f'Vandoorne kienu pjuttost speċifiċi, b'mod partikolari l-fatt li l-VAT kienet imħallsa bil-quddiem mill-fornitur.

82. Madankollu, nikkunsidra li fil-fatt ma hemmx ħtieġa għall-Qorti tal-Ġustizzja li tindirizza din il-kwistjoni fid-dettall fil-kuntest tal-kawża prinċipali, billi (suġġett għal verifiki fattwali mill-qorti tar-rinviju) l-ebda mil-limiti ta' hawn fuq ma jidhru li ntlaħqu. B'hekk, fuq skala makro-ekonomika l-figuri involuti huma żgħar ħafna. Fuq livell iktar mikro-ekonomiku, tranżazzjoni bi tranżazzjoni, skont il-figuri pprovduti, l-ammonti involuti xorta waħda jidhru li huma marġinali ħafna.

83. Fid-dawl tal-argumenti preċedenti, fil-fehma tiegħi ma huwiex possibbli li wieħed jargumenta li r-rifjut ta' teħid inkunsiderazzjoni tat-taxxa tal-input ipotetika assoċjata ma' għajnuniet fil-bejgħ ikollu impatt mhux negliġibbli fuq l-"ammont globali tad-dħul tat-taxxa miġbura mill-Istat Membru fl-istadju tal-konsum finali." B'riżultat ta' dan, u suġġett għall-evalwazzjoni finali mill-qorti tar-rinviju, inqis li ma hemmx ksur tal-prinċipju ta' proporzjonalità jew tal-limiti imposti mill-Artikolu 27(1) tas-Sitt Direttiva tal-VAT.

32 Direttiva tal-Kunsill 2004/7/KE, tal-20 ta' Jannar 2004, li temenda d-Direttiva 77/388/KEE dwar is-sistema komuni tat-taxxa fuq il-valur miżjud, dwar l-għoti ta' poteri ta' implimentazzjoni u l-proċedura għall-adozzjoni ta' derogi (ĠU Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kapitolu 9, Vol. 2, p. 7).

33 Enfasi miżjuda minni.

34 Sentenza tas-27 ta' Jannar 2011, Vandoorne (C-489/09, EU:C:2011:33).

35 Il-kawża kienet tirrigwarda deroga li taħtha, VAT fuq sigaretti ġiet imħallsa bil-quddiem mill-manifattur, abbażi tal-prezz tal-bejgħ finali (bolla tat-taxxa). Wara insolvenza u n-nuqqas ta' ħlas minn wieħed mill-klijenti tagħha, Vandoorne talbet rimbors ta' dal-ammont imħallas lill-fornitur tagħha li jirrappreżentaw f'VAT (teknikament ma kinitx il-VAT, peress illi dik kienet diġà tħallset mill-manifattur iżda dik l-ispiża ġiet mgħoddija l'isfel fil-katina ta' provvista sa Vandoorne).

2) In-newtralità fiskali

84. Fir-rigward tan-newtralità fiskali, dan il-prinċipju jipprekludi li prodotti jew forniment ta' servizzi simili jiġu ttrattati b'mod differenti għal skopijiet ta' VAT [36].

85. Għal dan l-iskop ejja nassumu li l-prodotti mibjugħa permezz ta' strutturi ta' bejgħ dirett bħal dawk ta' Avon u ħwienet iktar tradizzjonali ta' bejgħ bl-imnut, jistgħu tassew jiġu kkunsidrati bħala "simili" fi ħdan it-tifsira tal-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja, li, fil-fehma tiegħi, ma hijiex daqstant ovvja.

86. Madankollu, anki li kieku dan kien il-każ, allura kemm bid-Deroga jew mingħajrha hemm potenzjalment kwistjoni ta' newtralità fiskali, fl-ewwel każ għad-detriment ta' Avon u fit-tieni każ għad-detriment tal-kompetituri tagħha [37]. Tant sabiex nuża kliem Avon, sabiex tissolva problema, inħolqot problema oħra.

87. F'dan ir-rigward, nirreferi għall-kummenti iktar 'il fuq fil-punt 60 fis-sens li, f'każijiet bħall-kawża prinċipali li jinvolvu mudelli ta' negozju differenti ħafna, trattament ugwali perfett huwa sempliċiment mhux possibbli.

88. Jista' jiġi argumentat li, minkejja kollox, huwa possibbli trattament "iktar ugwali" f'dan il-każ. Fil-fehma tiegħi, madankollu, din hija sempliċiment ripetizzjoni tal-argument ta' proporzjonalità, li diġà ġie miċħud iktar 'il fuq.

89. Fid-dawl tal-argumenti preċedenti, id-Deroga u l-applikazzjoni tagħha mill-awtoritajiet tar-Renju Unit ma jikkonfliġġux mal-prinċipju ta' proporzjonalità u ta' newtralità fiskali jew mal-Artikolu 27(1) tas-Sitt Direttiva tal-VAT sa fejn it-"taxxa tal-input ipotetika" ġeneralment, u speċifikament fir-rigward ta' għajnuniet tal-bejgħ, ma titteħidx inkunsiderazzjoni.

f) *Konklużjoni dwar l-ewwel domanda*

90. Fid-dawl tal-argumenti preċedenti, nissuġġerixxi lill-Qorti tal-Ġustizzja tirrispondi għall-ewwel domanda tal-qorti tar-rinviju kif ġej:

La d-Deroga u, suġġett għall-evalwazzjoni finali tal-qorti tar-rinviju, lanqas il-miżuri nazzjonali li jimplementaw din id-deċiżjoni – sa fejn din id-deċiżjoni u dawn il-miżuri nazzjonali jirriżultaw fl-impożizzjoni ta' VAT fuq il-valur tas-suq miftuħ ta' prodotti mibjugħa permezz ta' rivendituri li ma humiex irreġistrati għall-VAT mingħajr it-teħid inkunsiderazzjoni ta' VAT tal-input li tista' tiġi rkuprata fuq oġġetti ta' dimostrazzjoni jew oġġetti u servizzi oħra mixtrija mingħand persuni terzi minn dawk ir-rivendituri – ma jiksru l-prinċipji ta' proporzjonalità u ta' newtralità fiskali jew tal-Artikolu 27(1) tas-Sitt Direttiva tal-VAT jew tal-Artikolu 395 tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE, tat-28 ta' Novembru 2006, dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud.

2. Ir-raba' domanda

91. Essenzjalment, ir-raba' domanda tal-qorti tar-rinviju hija dwar jekk skont l-Artikolu 27 tas-Sitt Direttiva tal-VAT, it-taxxa "evaża jew evitata" tfissirx i) it-taxxa netta, b'kunsiderazzjoni tat-taxxa tal-output u tal-input fl-istruttura li tagħti lok għal evażjoni jew evitar, jew ii) it-taxxa gross, b'kunsiderazzjoni biss tat-taxxa tal-output?

36 Sentenza tal-10 ta' Novembru 2011, Rank Group (C-259/10 u C-260/10, EU:C:2011:719, punt 41 u 42).

37 Ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat-12 ta' Lulju 1988, Direct Cosmetics u Laughtons Photographs (138/86 u 139/86, EU:C:1988:383, punt 49).

92. Fid-dawl tar-risposta fin-negattiv mogħtija għall-ewwel domanda, ma hemmx lok li tingħata risposta għar-raba' domanda.

3. It-tieni domanda

93. L-Artikolu 27(2) tas-Sitt Direttiva tal-VAT jipprovdi li Stati Membri li jitolbu deroga "għand[hom] jibgħat[u] applikazzjoni lill-Kummissjoni u jipprovd[u]ha bl-informazzjoni kollha meħtieġa". It-tieni domanda tal-qorti nazzjonali essenzjalment tistaqsi jekk dik id-dispożizzjoni irrikjedietx lir-Renju Unit li jqajjem il-kwistjoni ta' VAT tal-input li ma tistax tiġi rkuprata f'dan il-każ, sabiex tiddaħħal fid-Deroga.

a) *Ammissibbiltà*

94. Il-Gvern tar-Renju Unit jargumenta li t-tieni domanda hija inammissibbli. F'dan ir-rigward, huwa jikkunsidra li ma huwiex ċar għalfejn qed issir din id-domanda, ladarba l-Qorti tal-Ġustizzja ma għandhiex il-kuntest fattwali u legali meħtieġ sabiex tkun tista' tirrispondiha, u iktar minn hekk ladarba d-domanda hija ipotetika.

95. Jiena ma naqbilx.

96. F'dan ir-rigward, nibda biex infakkar li domandi magħmula lill-Qorti tal-Ġustizzja minn qrati nazzjonali jgawdu, b'mod ġenerali, minn preżunzjoni ta' rilevanza [38]. Fil-kawża prinċipali, u kuntrarjament għall-argumenti magħmula mill-Gvern tar-Renju Unit, jidhirli li huwa pjuttost ċar għalfejn il-qorti tar-rinviju tagħmel it-tieni domanda u għalfejn ir-risposta jista' jkollha impatt fuq l-eżitu tal-kawża.

97. Li kieku l-Artikolu 27 tas-Sitt Direttiva tal-VAT kellu jimponi obbligu legali fuq Stat Membru sabiex jipprovdi informazzjoni speċifika lill-Kummissjoni fil-kuntest ta' talba għal deroga, nista' nara għalfejn in-nuqqas li jsir dan jista' jkollu konsegwenzi fuq il-validità tad-Deroga li finalment tingħata.

98. Fir-rigward tal-assenza ta' elementi suffiċjenti li jippermettu lill-Qorti tal-Ġustizzja tagħti risposta utli, il-Gvern tar-Renju Unit jirreferi b'mod partikolari għal ittra mibgħuta minn Avon lill-HMRC dwar il-kwistjoni ta' "taxxa tal-input mitlufa" u tasserixxi li l-Qorti tal-Ġustizzja ma hijiex f'pożizzjoni li tevalwa l-piż li għandu jingħata lil dik l-ittra. Madankollu, fil-fehma tiegħi t-tieni domanda tal-qorti tar-rinviju hija pjuttost fuq livell ta' prinċipju, billi tistaqsi jekk kienx hemm obbligu li jitqajjmu ċerti kwistjonijiet mal-Kummissjoni pjuttost milli liema biċċiet speċifiċi ta' informazzjoni fattwali kellhom jiġu kkomunikati f'dan il-każ.

99. Finalment, il-Gvern tar-Renju Unit jasserixxi li t-tieni domanda hija ipotetika peress li informazzjoni fuq spejjeż inkorsi minn bejjiegħa diretti jkunu rilevanti biss fir-rigward ta' deroga mir-regoli li normalment japplikaw għal tnaqqis ta' taxxa tal-input skont l-Artikolu 17 tas-Sitt Direttiva tal-VAT. Madankollu, l-ebda deroga bħal din ma ntalbet f'dan il-każ.

100. F'dan ir-rigward, biżżejjed jingħad li l-argument pjuttost iġib il-karettun qabel iż-żiemel. Sabiex jiġi ddeterminat jekk hemmx obbligu legali li tiġi pprovduta ċerta informazzjoni skont l-Artikolu 27, id-domanda ċentrali hija preċiżament jekk hijiex attwalment rilevanti.

101. Fid-dawl tal-argumenti preċedenti, nipproponi lill-Qorti tal-Ġustizzja tiċħad l-argumenti ta' inammissibbiltà magħmula mill-Gvern tar-Renju Unit u tiddikjara li t-tieni domanda hija ammissibbli.

38 Pereżempju, ara s-sentenza tal-11 ta' Novembru 2015, Pujante Rivera (C-422/14, EU:C:2015:743, punt 20).

b) *Sustanza*

102. Bħala rimarka preliminari, huwa minnu li fil-kawża Direct Cosmetics II, il-Qorti tal-Ġustizzja kkonfermat il-validità tad-Deċiżjoni tal-Kunsill 85/369 – il-predeċessur temporanju tad-Deroga applikabbli mill-1985 sal-1987 – u b'dan irrimarka li "[n]-notifika magħmula mir-Renju Unit lill-Kummissjoni rreferiet f'dettall suffiċjenti l-ħtiġijiet li l-miżura inkwistjoni kienet intiża li tilħaq u inkludiet l-elementi essenzjali kollha sabiex tippermetti li l-għan imfittex jiġi identifikat" [39]. [traduzzjoni mhux uffiċjali]

103. Madankollu, din id-deċiżjoni ma ssolvix definittivament il-kwistjoni mqajma fit-tieni domanda tal-qorti nazzjonali, billi teknikament kienet tirrigwarda deroga anteċedenti – għalkemm simili ħafna u relatata – mitluba mir-Renju Unit. Hekk ukoll, kif innotat Avon, il-Qorti tal-Ġustizzja ma kkunsidrax speċifikament is-suffiċjenza tal-informazzjoni mill-perspettiva tan-newtralità fiskali.

104. Fi kwalunkwe każ, fl-opinjoni tiegħi l-Artikolu 27(2) ma jimponix ħtieġa sabiex tiġi pprovduta informazzjoni tat-tip prevista fit-tieni domanda tal-qorti tar-rinviju.

105. L-Artikolu 27(2) tas-Sitt Direttiva tal-VAT ma jistabbilixxix espressament dawn il-ħtiġijiet speċifiċi. Naqbel ukoll mal-Kummissjoni li talba għal deroga min-natura tagħha għandha tiġi fformulata, tal-inqas sa ċertu punt, f'termini astratti.

106. Huwa minnu li dawn l-elementi fihom infushom ma jipprekludux ħtieġa impliċita li tiġi pprovduta informazzjoni speċifika, pereżempju, li jkollha impatt sinjifikanti fuq l-ammont tal-ispejjeż involuti fid-Deroga. Madankollu, fl-aħħar mill-aħħar ma nqisx li huwa neċessarju li niddiskuti fid-dettall il-kontorni preċiżi tal-ħtieġa ta' informazzjoni skont l-Artikolu 27(2).

107. Avon speċifikament targumenta li r-Renju Unit kellu l-obbligu li jinforma lill-Kummissjoni li: i) ir-rivendituri mhux irreġistrati ħallsu VAT fuq ix-xiri ta' għajnuniet tal-bejgħ u/jew inputs rilevanti oħra għall-iskopijiet tal-attivitajiet ekonomiċi tagħhom; jew ii) l-interpretazzjoni tar-Renju Unit tad-Deroga kienet tali li ma kienx possibbli li bejjiegħ dirett jingħata dritt għal tnaqqis tal-VAT imħallsa mir-rivendituri mhux irreġistrati fuq għajnuniet tal-bejgħ u/jew inputs rilevanti oħra meta tiġi kkalkolata t-taxxa tal-output pagabbli mill-bejjiegħ dirett ibbażat fuq il-"prezz tal-bejgħ" tar-rivendituri mhux irreġistrati.

108. Fl-opinjoni tiegħi, ma kienx meħtieġ għar-Renju Unit li jqajjem waħda minn dawn iż-żewġ punti espliċitament sabiex ikun konformi mar-rekwiżiti tal-Artikolu 27(2) tas-Sitt Direttiva tal-VAT għal raġuni pjuttost sempliċi: iż-żewġ punti huma ovvji, jew inerenti fis-sistema tal-VAT (l-ewwel punt) jew kompletament loġiċi u prevedibbli fid-dawl tal-kamp ta' applikazzjoni tad-Deroga mitluba (it-tieni punt).

109. Fir-rigward tal-ewwel punt, huwa diffiċli li wieħed jimmaġina operatur ekonomiku, irrispettivament minn kemm hija marġinali l-attività tiegħu, li ma jinkorri ebda spejjeż ta' kapital u/jew ta' ħidma fir-rigward tan-negozju tiegħu. Barra minn hekk, it-tpaċija ta' taxxa tal-input mat-taxxa tal-output hija element tant fundamentali tas-sistema tal-VAT li ċertament ma huwiex aspett li jrid jiġi espliċitament imressaq mal-Kummissjoni.

110. Dwar it-tieni punt, id-Deroga ntalbet u ngħatat fir-rigward tal-punt A(1)(a) tal-Artikolu 11 tas-Sitt Direttiva tal-VAT. B'hekk, u għar-raġunijiet mogħtija iktar 'il fuq fil-punti 50 sa 54, kellu jkun ċar għall-Kummissjoni li kwalunkwe kunsiderazzjoni ta' taxxa tal-input ipotetika taħt id-Deroga kienet eskluża.

39 Sentenza tat-12 ta' Lulju 1988, Direct Cosmetics u Laughtons Photographs (138/86 u 139/86, EU:C:1988:383, punt 36).

111. Fid-dawl tal-argumenti preċedenti, nipproponi lill-Qorti tal-Ġustizzja tirrispondi għat-tieni domanda kif ġej:

Meta tirrikjedi awtorizzazzjoni għad-Deroga mogħtija permezz tad-Deċiżjoni tal-Kunsill 89/534, ir-Renju Unit ma kienx taħt obbligu li jinforma lill-Kummissjoni li rivendituri mhux irreġistrati ħallsu VAT fuq xiri ta' prodotti użati għall-iskopijiet tal-attivitajiet ekonomiċi tagħhom.

4. It-tielet domanda

112. Il-qorti tar-rinviju tistaqsi t-tielet domanda tagħha biss fl-eventwalità li r-risposta għall-ewwel u/jew it-tieni domandi tkun fl-affirmattiv.

113. Billi nipproponi risposti fin-negattiv għall-ewwel u t-tieni domandi, ma huwiex neċessarju li tiġi eżaminata t-tielet domanda.

V. Konklużjoni

114. Fid-dawl tal-argumenti preċedenti, nipproponi lill-Qorti tal-Ġustizzja tal-Unjoni Ewropea tirrispondi għad-domandi magħmula mill-First-tier Tribunal (Tax Chamber) [qorti tal-ewwel istanza (tribunal fiskali), ir-Renju Unit] kif ġej:

L-ewwel domanda

La d-Deroga awtorizzata bid-Deċiżjoni tal-Kunsill 89/534, tal-24 ta' Mejju 1989, li tawtorizza lir-Renju Unit sabiex japplika, fir-rigward ta' ċerti provvisti lil rivendituri mhux irreġistrati, miżura li tidderoga mill-punt A(1)(a) tal-Artikolu 11A(1)(a) 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, u, suġġett għall-evalwazzjoni finali tal-qorti tar-rinviju, lanqas il-miżuri nazzjonali li jimplementaw din id-deċiżjoni – sa fejn din id-deċiżjoni u dawn il-miżuri nazzjonali jirriżultaw fl-impożizzjoni ta' VAT fuq il-valur tas-suq miftuħ ta' prodotti mibjugħa permezz ta' rivendituri li ma humiex irreġistrati għall-VAT mingħajr it-teħid inkunsiderazzjoni ta' VAT tal-input li tista' tiġi rkuprata fuq oġġetti ta' dimostrazzjoni jew oġġetti u servizzi oħra mixtrija mingħand persuni terzi minn dawk ir-rivendituri – ma jiksru l-prinċipji ta' proporzjonalità u ta' newtralità fiskali jew tal-Artikolu 27(1) tas-Sitt Direttiva tal-Kunsill 77/388/KEE, tas-17 ta' Mejju 1977, fuq l-armonizzazzjoni tal-liġijiet tal-Istati Membri dwar taxxi fuq id-dħul mill-bejgħ – Sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud: bażi uniformi ta' stima, jew tal-Artikolu 395 tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE, tat-28 ta' Novembru 2006, dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud.

It-tieni domanda

Meta talab awtorizzazzjoni għad-Deroga mogħtija permezz tad-Deċiżjoni tal-Kunsill 89/534, ir-Renju Unit ma kienx taħt l-obbligu li jinforma lill-Kummissjoni li rivendituri mhux irreġistrati ħallsu VAT fuq xiri ta' prodotti użati għal skopijiet tal-attivitajiet ekonomiċi tagħhom.

It-tielet u r-raba' domandi

Fid-dawl tar-risposti mogħtija għall-ewwel u għat-tieni domandi, ma hemmx lok li tingħata risposta għat-tielet u r-raba' domandi.