SENTENZA TAL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (It-Tielet Awla)

8 ta' Mejju 2008 *

Fil-Kawżi magħquda C-95/07 u C-96/07,

li għandhom bħala suġġett talbiet għal domandi preliminari skont l-Artikolu 234 KE, imressqa mill-Commissione tributaria provinciale di Genova (l-Italja), permezz tad-deċiżjonijiet tat-13 ta' Diċembru 2006, li waslu fil-Qorti tal-Ġustizzja fl-20 ta' Frar 2007, fil-proċeduri

Ecotrade SpA

vs

Agenzia delle Entrate — Ufficio di Genova 3,

IL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (It-Tielet Awla),

komposta minn A. Rosas, President tal-Awla, U. Lõhmus, A. Ó Caoimh, P. Lindh u A. Arabadjiev (Relatur), Imħallfin,

* Lingwa tal-kawża: it-Taljan.

Avukat Ġenerali: E. Sharpston,
Reġistratur: C. Strömholm, Amministratur,

wara li rat il-proċedura bil-miktub u wara s-seduta tas-16 ta' Jannar 2008,

wara li kkunsidrat l-osservazzjonijiet ippreżentati:

— għal Ecotrade SpA, minn A. Lovisolo u N. Raggi, avukati,

— għall-Gvern Taljan, minn I. M. Braguglia, bħala aġent, assistit minn G. De Bellis, avvocato dello Stato,

— għall-Gvern Ċiprijott, minn A. Pantazi-Lambrou, bħala aġent,

— għall-Kummissjoni tal-Komunitajiet Ewropej, minn A. Aresu u M. Afonso, bħala aġenti,

wara li semgħet il-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali, ippreżentati fis-seduta tat-13 ta' Marzu 2008,

tagħti l-preżenti

Sentenza

1 It-talbiet għal deċiżjoni preliminari jirrigwardaw l-interpretazzjoni tal-Artikoli 17, 18(1)(d), 21(1) u 22 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 (ĠU L 145, p. 1), kif emendata bid-Direttiva tal-Kunsill 2000/17/KE, tat-30 ta' Marzu 2000 (ĠU L 84, p. 24, iktar 'il quddiem is-"Sitt Direttiva").

2 Dawn it-talbiet ġew ippreżentati fil-kuntest ta' żewġ kawżi bejn Ecotrade SpA (iktar 'il quddiem "Ecotrade") u l-Agenzia delle Entrate — Ufficio di Genova 3 (iktar 'il quddiem l-"Agenzia"), dwar numru ta' avviżi ta' stimi maħruġa minn din tal-aħħar li, għall-finijiet ta' taxxa fuq il-valur miżjud (iktar 'il quddiem il-"VAT"), jirrettifikaw il-prospetti ta' taxxa magħmula minn din il-kumpannija għas-snin finanzjarji 2000 u 2001.

Il-kuntest ġuridiku

Il-leġiżlazzjoni Komunitarja

3 Fir-rigward tad-dritt għal tnaqqis, l-Artikolu 17(1) u (2)(a) tas-Sitt Direttiva, fil-verżjoni tagħha emendata mill-Artikolu 28f(1) tal-istess Direttiva, jipprovdi:

"1. Id-dritt li tnaqqas għandu jqum fl-istess ħin meta t-taxxa mnaqqsa ssir taxxabbli.

2. Sakemm il-merkanzija u s-servizi jintużaw għall-iskop tat-transazzjonijiet taxxabbli tagħha, il-persuna taxxabbli tkun intitolata li tnaqqas mit-taxxa li għandu jħallas:

a) taxxa fuq il-valur miżjud dovuta jew mħallsa fir-rigard ta' oġġetti jew servizzi pprovduti jew li għandhom ikunu pprovduti lilu minn persuna taxxabbli oħra".

4 Skont l-Artikolu 17(6), sakemm il-Kunsill tal-Unjoni Ewropea ma jiddeterminax l-ispejjeż li huma eleġibbli għad-dritt għal tnaqqis tal-VAT, l-Istati Membri jistgħu jżommu fis-seħħ l-esklużjonijiet kollha pprovduti mil-leġiżlazzjoni nazzjonali tagħhom fil-mument tad-dħul fis-seħħ tas-Sitt Direttiva, filwaqt li jiġi stabbilit li, f'kull ċirkustanza, ikunu esklużi mid-dritt għal tnaqqis dawk l-ispejjeż li mhumiex strettament professjonali, bħall-ispejjeż marbuta mal-lussu, mal-pjaċiri u mad-divertiment. L-Artikolu 17(7) jagħti l-possibbiltà lill-Istati Membri li jeskludu, totalment jew parzjalment, l-oġġetti kapitali kollha jew xi wħud minnhom, jew anke oġġetti oħra, mis-sistema tat-tnaqqis, minħabba raġunijiet ċikliċi tas-suq u suġġett għal proċedura ta' konsultazzjoni.

5 Skont l-Artikolu 21(1)(b) tas-Sitt Direttiva, fil-verżjoni tagħha emendata mill-Artikolu 28g tagħha, f'sistema nazzjonali, il-VAT hija dovuta mill-klijent ta' wieħed mis-servizzi msemmija, b'mod partikolari, fl-Artikolu 28b(C) tal-istess direttiva jekk dan is-servizz huwa pprovdut minn persuna taxxabbli stabbilita barra. L-Artikolu 28b(C), li jagħmel referenza għalih, jirreferi għas-"servizzi fit-trasport intra-Komunitarju ta' merkanzija". Din is-sistema li, barra minn hekk, tapplika għal servizzi oħra, hija magħrufa bid-denominazzjoni abitwali "reverse charge".

6 Fir-rigward tar-regoli għall-eżerċizzju tad-dritt għal tnaqqis f'sitwazzjonijiet bħal dawk deskritti fil-punt preċedenti, l-Artikolu 18(1)(d) tas-Sitt Direttiva, fil-verżjoni

tiegħu emendata mill-Artikolu 28f(2) tal-istess direttiva, jipprovdi li, sabiex tkun tista' teżerċita dan id-dritt, il-persuna taxxabbli għandha tissodisfa l-formalitajiet li huma stabbiliti minn kull Stat Membru.

7 L-Artikolu 18(2) u (3) tas-Sitt Direttiva jipprovdi:

"2. Il-persuna taxxabbli għandha teffetwa t-tnaqqis billi tnaqqas mill-ammont totali tat-taxxa fuq il-valur miżjud dovut għall-perijodu partikolari ta' taxxa l-ammont totali fir-rigward ta' li[ema], matul l-istess perjodu, id-dritt li tnaqqas irriżulta u jista' jkun eżerċitat taħt id-disposizzjonijiet ta' paragrafu 1.

3. L-Istati Membri għandhom jistabbilixxu l-kondizzjonijet u l-proċeduri fejn persuna taxxabbli tista' tkun awtorizzata biex tagħmel it-tnaqqis li hu m'għamilx b'mod konformi mad-disposizzjonijiet ta' paragrafi 1 u 2."

8 Barra minn hekk, l-Artikolu 22 tas-Sitt Direttiva, fil-verżjoni emendata bl-Artikolu 28h tagħha, jimponi numru ta' obbligi fuq il-persuni taxxabbli. Fost dawn l-obbligi, hemm dak tal-Artikolu 22(2)(a), li jipprovdi li l-persuna taxxabbli għandha żżomm kontabbiltà dettaljata biżżejjed li tippermetti l-applikazzjoni tal-VAT u l-istħarriġ tagħha mill-amministrazzjoni fiskali, kif ukoll l-obbligu, espost fil-paragrafu 4(a) u (b) tal-istess Artikolu, li jipprovdi li kull persuna taxxabbli għandha tissottometti, fit-terminu previst, prospett ta' taxxa li fih għandha tidher l-informazzjoni kollha meħtieġa sabiex jiġi stabbilit kemm l-ammont ta' taxxa dovuta kif ukoll l-ammont ta' tnaqqis applikabbli.

9 Fl-aħħar nett, l-Artikolu 22(7) u (8) jipprovdi:

"7. L-Istati Membri għandhom jieħdu l-miżuri neċessarji biex jiżguraw li dawk il-persuni li, b'mod konformi mal-Artikolu 21(1) (a) u (b), huma kkunsidrati responsabbli biex iħallsu t-taxxa minflok persuna taxxabbli stabbilita f'pajjiż ieħor [...] għandhom jissodisfaw l-obblig[i] ta' fuq li għandhom x'jaqsmu mad-dikjarazzjoni u l-ħlas.

8. L-Istati Membri jistgħu jimponu obbligi oħrajn li jidhrulhom meħtieġa biex jiżguraw il-ġbir korrett ta' VAT u biex ma ssirx frodi, suġġett għall-ħtieġa ta' trattament indaqs bejn transazzjonijiet domestiċi u transazzjonijiet li jsiru bejn Stati Membri minn persuni taxxabbli u sakemm dawn l-obbligi, fin-negozju bejn Stati Membri, ma jagħtux lok għal formalitajiet konnessi mal-qsim ta' fruntieri."

Il-leġiżlazzjoni nazzjonali

10 Fid-dritt Taljan, id-dispożizzjonijiet prinċipali u rilevanti fil-qasam tal-VAT huma pprovduti, minn naħa, mid-digriet tal-President tar-Repubblika Nru 633, tas-26 ta' Ottubru 1972, li jistabbilixxi u jirregola t-taxxa fuq il-valur miżjud (suppliment ordinarju tal-GURI Nru 292, tal-11 ta' Novembru 1972), emendat diversi drabi (iktar 'il quddiem id-"DPR Nru 633/72"), u min-naħa l-oħra, mid-digriet liġi Nru 331, tat-30 ta' Awwissu 1993 (GURI Nru 203, tat-30 ta' Awwissu 1993, iktar 'il quddiem id-"digriet liġi Nru 331/93").

11 L-ewwel sentenza tal-Artikolu 17(3) tad-DPR Nru 633/72 tipprovdi:

"L-obbligi li jirrigwardaw [...] il-provvista ta' servizzi fit-territorju tal-Istat minn persuni mhux residenti [...] għandhom jitwettqu mix-xerrejja residenti fit-territorju tal-Istat li [...] jużа s-servizzi fit-twettiq ta' negozju, attivitajiet artistiċi jew professjonali."

12 L-Artikolu 19(1) tad-DPR Nru 633/72 jipprovdi:

"[...] Ikun hemm dritt għal tnaqqis tat-taxxa fuq il-merkanzija u servizzi mixtrija jew importati meta t-taxxa issir eżiġibbli u dan id-dritt jista' jiġi eżerċitat, l-aktar tard, fil-prospett tat-taxxa għat-tieni sena wara s-sena fejn irriżulta d-dritt għal tnaqqis u suġġett għall-kundizzjonijiet li japplikaw fil-ħin meta d-dritt irriżulta."

13 Skont l-Artikolu 23(1) u (2) tad-DPR Nru 633/72, intitolat "Reġistrazzjoni tal-kontijiet", il-persuna taxxabbli għandha tirreġistra l-kontijiet maħruġa f'mastru speċifiku fi żmien ħmistax-il ġurnata, billi tindika, għal kull kont, in-numru tas-serje, id-data tal-ħruġ, l-ammont taxxabbli u l-ammont ta' VAT, indikati separatament skont ir-rata applikabbli, kif ukoll l-impriża, id-denominazzjoni jew l-isem kummerċjali tal-akkwirent tal-prodott jew tal-prinċipal tas-servizz, jew, fis-sitwazzjonijiet imsemmija fl-Artikolu 17(3) tal-istess digriet, ta' min jittrasferixxi jew tal-fornitur.

14 Taħt it-titolu "Reġistrazzjoni tax-xiri", l-Artikolu 25(1) tad-DPR Nru 633/72 jimponi fuq il-persuni taxxabbli l-obbligu li jelenkaw, b'mod sekwenzjali, il-fatturi u l-kontijiet doganali relatati mal-oġġetti u s-servizzi mixtrija jew importati fl-operat

tagħhom, inkluż il-kontijiet maħruġa skont l-Artikolu 17(3) tal-imsemmi digriet, u li jirreġistrawhom fil-mastru adattat qabel ma jsir il-ħlas perjodiku jew qabel jintbagħat il-prospett annwali fejn jiġi eżerċitat id-dritt għal tnaqqis tal-VAT relatat ma' dawn il-kontijiet.

15 Skont l-Artikolu 47(1) tad-digriet liġi Nru 331/93, intitolat "Reġistrazzjoni tal-operazzjonijiet intrakomunitarji", il-kontijiet li jaqgħu, b'mod partikolari, taħt il-kategorija ta' provvisti ta' trasport intra-Komunitarju tal-oġġetti u s-servizzi relatati magħhom għandhom jiġu rreġistrati, fix-xahar li fih jiġu rċevuti jew sussegwentement, imma fi kwalunkwe każ, fi ħmistax-il ġurnata mir-riċezzjoni tagħhom, b'mod separat fil-mastru tal-kontijiet maħruġa, kif ipprovdut fl-Artikolu 23(1) u (2) tad-DPR Nru 633/72, kif ukoll fil-mastru tax-xiri, kif ipprovdut fl-Artikolu 25(1) tal-istess digriet, b'referenza, rispettivament, għax-xahar li fih jiġu rċevuti jew mibgħuta.

16 Fl-aħħar nett, l-ewwel sentenza tal-Artikolu 57(1) tad-DPR Nru 633/72 tipprovdi:

"L-avviżi ta' emendi u ta' stimi previsti [...] għandhom jiġu nnotifikati, taħt piena tat-telf tad-dritt ikkonċernat, sal-31 ta' Diċembru tar-raba' sena wara s-sena li fiha ġie ppreżentat il-prospett tat-taxxa".

Il-kawża prinċipali u d-domandi preliminari

17 Ecotrade hija kumpannija Taljana b'responsabbiltà limitata, li tispeċjalizza fin-negozju ta' gagazza tal-kalkara ta' funderija mrammla u ingredjenti oħrajn, b'mod partikolari, ġibs sintetiku u rmied, użati għall-manifattura tas-siment.

18 Matul is-snin finanzjari 2000 u 2001, Ecotrade fdat il-ġarr ta' dawn il-materjali mill-Italja għal Stati Membri oħra tal-Komunità Ewropea f'idejn operaturi mhux stabbiliti fl-Italja. Fil-kontijiet maħruġa minn dawn l-operaturi għas-servizzi fornuti lil Ecotrade, huma ddeskrivew l-imsemmija servizzi jew bħala "nolleġġjar ta' bastiment" jew bħala "ġarr tal-merkanzija" (iktar 'il quddiem "it-tranżazzjonijiet inkwistjoni"). Madankollu, dawn il-kontijiet ma indikawx l-ammont ta' VAT, u xi wħud minnhom iddikjaraw li dawn it-tranżazzjonijiet kienu eżenti mit-taxxa.

19 Għalhekk, Ecotrade qieset li dawn it-tranżazzjonijiet ma kinux suġġetti għal VAT. Konsegwentement, hija rreġistrat il-kontijiet ta' dawn it-tranżazzjonijiet fil-mastru tax-xiri biss u mhux f'dak tal-kontijiet maħruġa, u dan sar b'eżenzjoni mill-VAT. Għalhekk, il-VAT relatata ma' dawn it-tranżazzjonijiet ma kinitx imniżżla fil-prospetti ta' taxxa magħmula minn Ecotrade għas-snin finanzjarji 2000 u 2001.

20 Matul spezzjoni li saret fis-sena 2004, l-Agenzia qieset li t-tranżazzjonijiet inkwistjoni kienu jikkostitwixxu servizzi ta' trasport intrakomunitarju ta' prodotti, li kienu suġġetti għal VAT, u li s-sistema ta' reverse charge kienet tapplika fir-rigward tagħhom. Ħlief għal kont wieħed, Ecotrade ma kkontestatx din il-konklużjoni.. L-Agenzia kkonstatat ukoll li din il-kumpannija ma kinitx osservat l-eżiġenzi tal-kontabbiltà marbuta ma' din is-sistema ta' reverse charge minħabba l-fatt li l-kontijiet inkwistjoni kienu ġew irreġistrati fil-mastru tax-xiri biss u mhux f'dak tal-kontijiet maħruġa.

21 Konsegwentement, l-Agenzia, permezz ta' diversi avviżi għall-irkupru, ikklassifikat mill-ġdid, għall-finijiet tal-VAT, il-prospetti ta' taxxa magħmula minn Ecotrade għas-snin finanzjarji 2000 u 2001, fejn fakkret li d-dazju mhux iddikjarat kien jammonta għas-somma globali ta' madwar EUR 321 000 u applikat, fir-rigward tagħhom, penali li jammontaw għal madwar EUR 361 000.

22 Sussegwentement, l-Agenzia kkunsidrat li Ecotrade kienet tilfet id-dritt għal tnaqqis mill-VAT peress li hija ma kinitx użatu fi żmien sentejn minn meta din it-taxxa saret dovuta, kif tipprovdi t-tieni sentenza tal-Artikolu 19(1) tad-DPR Nru 633/72, filwaqt li l-amministrazzjoni fiskali kienet għadha fil-ħin sabiex tirkupra l-VAT relatata mas-servizzi inkwistjoni, peress li, skont l-artikolu 57(1) tal-imsemmi digriet, l-avviżi relatati mar-riklassifikazzjoni u mal-irkupru jistgħu jiġu nnotifikati fi żmien erba' snin mill-preżentazzjoni tal-prospett ta' taxxa li jikkonċernaw it-taxxi kkontestati.

23 Permezz ta' diversi rikorsi mressqa fit-13 ta' Frar 2005 quddiem il-Commissione tributaria provinciale di Genova, Ecotrade kkontestat l-avviżi ta' rkupru inkwistjoni u talbet li jiġu annullati. Sabiex tiġġustifika l-prassi ta' kontabbiltà li hija kienet eżerċitat, din il-kumpannija sostniet li l-kontijiet tat-tranżazzjonijiet inkwistjoni kienu ġew regolarment irreġistrati fil-mastru tax-xiri, iżda, peress li dawn it-tranżazzjonijiet kienu ġew żbaljatament meqjusa bħala eżenti mill-VAT, dawn il-kontijiet ma ġewx irreġistrati fil-mastru tal-kontijiet maħruġa. Madankollu, din l-irregolarità ma kellhiex taffettwa l-eżerċizzju tad-dritt għal tnaqqis, peress li ma kien hemm l-ebda dejn dovut lill-amministrazzjoni fiskali. Konsegwentement, id-dritt għal tnaqqis ma jistax jiġi llimitat *ratione temporis* f'din il-kawża.

24 Fir-rigward ta' dan, quddiem il-qorti tar-rinviju, l-Agenzia sostniet li Ecotrade kellha toħroġ "kont ta' reverse charge" għat-tranżazzjonijiet inkwistjoni, tikkalkola l-VAT dovuta, tirreġistraha fil-mastru tal-kontijiet maħruġa kif ukoll fil-mastru tax-xiri, b'tali mod li hija kien ikollha kreditu tal-VAT għall-finijiet tat-tnaqqis tat-taxxa input. Skont dan il-metodu, il-VAT li tkun dovuta mhijiex effettivament imħallsa mill-prinċipal, safejn din hija paċuta mal-kreditu tal-VAT. Għalhekk, id-dritt għal tnaqqis għandu jiġi eżerċitat fiż-żmien stabbilit taħt piena ta' dekadenza. Konsegwentement, Ecotrade, li ma rrispettatx il-proċedura ta' kontabbiltà pprovduta mil-leġiżlazzjoni nazzjonali, għandha l-obbligu li tħallas il-VAT dovuta, filwaqt li hija tilfet id-dritt għal tnaqqis minħabba l-applikazzjoni tad-dekadenza.

25 Huwa f'dawn iċ-ċirkustanzi li l-Commissione tributaria provinciale di Genova ddeċidiet li tissospendi l-proċeduri u tagħmel lill-Qorti tal-Ġustizzja s-segwenti domandi preliminari, li huma identiċi fiż-żewġ kawżi C-95/07 u C-96/07:

"1) L-Artikoli 17, 21(1) u 22 tas-Sitt Direttiva [...] għandhom jiġu interpretati fis-sens li jipprekludu dispożizzjoni tal-liġi nazzjonali (f'dan il-każ l-Artikolu 19 tad-DPR 633/72) milli tissuġġetta l-eżerċizzju tad-dritt għal tnaqqis tal-[VAT], dovuta minn persuna taxxabbli fl-eżerċizzju tal-attività kummerċjali tagħha, għall-osservanza ta' terminu ta' dekadenza partikolari (ta' sentejn), taħt piena ta' telf ta' dan l-istess dritt, b'mod partikolari, fir-rigward tal-każijiet li fihom l-issuġġettar għall-VAT tal-oġġett jew servizz miksub iseħħ skont proċedura ta' reverse charge, li tippermetti lill-amministrazzjoni teżiġi l-ħlas tat-taxxa filwaqt li tibbenefika minn terminu ta' żmien (ta' erba' snin skont l-Artikolu 57 tad-DPR Nru 633/72) itwal minn dak mogħti lill-kummerċjant għal tnaqqis tat-taxxa, li meta jiskadi jiddekorri d-dritt għal tnaqqis ta' dan il-kummerċjant?

2) L-Artikolu 18(1)(d) tas-Sitt Direttiva [...] għandu jiġi interpretat fis-sens li jipprekludi leġiżlazzjoni nazzjonali, li fir-regolamentazzjoni tal-"formalitajiet" indikati minn dan l-artikolu permezz tal-proċedura ta' reverse charge, stabbilita fit-tielet paragrafu tal-Artikolu 17 u fl-Artikoli 23 u 25 tad-DPR Nru 633/72, tinkludi (bi ħsara biss għall-persuna taxxabbli) l-osservanza ta' terminu ta' dekadenza — kif previst fl-Artikolu 19 tad-DPR 633/72 — għall-eżerċizzju tad-dritt għal tnaqqis stabbilit fl-Artikolu 17 tas-Sitt Direttiva?"

26 Permezz tad-digriet tal-President tal-Qorti tal-Ġustizzja, tas-27 ta' April 2007, il-kawżi C-95/07 u C-96/07 ġew magħquda għall-finijiet tal-proċedura bil-miktub u dik orali kif ukoll għall-finijiet tas-sentenza.

Fuq id-domandi preliminari

L-osservazzjonijiet ippreżentati quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja

27 Ecotrade ssostni li s-Sitt Direttiva ma torbotx id-dritt għal tnaqqis ta' taxxa ma' limitu *ratione temporis*, fid-dawl tal-fatt li s-sistema tal-VAT fl-intier tagħha, ibbażata fuq il-prinċipju ta' newtralità, hija mfassla b'mod li tassigura, f'kull każ, dan id-dritt fundamentali lil persuna taxxabbli, li huwa inerenti għas-sistema fiskali tal-VAT fl-intier tagħha. Barra minn hekk, il-leġiżlazzjoni nazzjonali inkwistjoni fil-kawża prinċipali ma tistax tiġi ġġustifikata billi jiġu invokati l-Artikolu 17(6) u (7) u l-Artikolu 22(7) u (8) tal-imsemmija Direttiva, peress li dawn mhumiex applikabbli għal kawżi prinċipali.

28 Fir-rigward tal-"formalitajiet" stabbiliti mill-Istati Membri skont l-Artikolu 18(1) tas-Sitt Direttiva, li għandhom jiġu ssodisfati mill-persuna taxxabbli sabiex din tkun tista' teżerċita d-dritt għal tnaqqis fil-kuntest tas-sistema ta' reverse charge, Ecotrade ssostni li dawn il-formalitajiet ma jistgħux ikunu spoporzjonati jew inkompatibbli mal-mekkaniżmu ġenerali tal-VAT. Konsegwentement, l-osservanza ta' dawn il-formalitajiet ma tistax timplika t-telf definittiv tad-dritt għal tnaqqis għall-persuna taxxabbli. Fi kwalunkwe każ, il-limitu tad-dritt għal tnaqqis fid-dritt Taljan mhuwiex proporzjonat, minħabba l-fatt li, sabiex tirrettifika l-prospetti żbaljati, l-amministrazzjoni fiskali għandha perijodu itwal minn dak mogħti lill-persuna taxxabbli sabiex titlob it-tnaqqis.

29 Il-Gvernijiet tal-Italja u ta' Ċipru jenfasizzaw li t-terminu previst għall-eżerċizzju tad-dritt għal tnaqqis jikkostitwixxi formalità li l-Istati Membri jistgħu jistabbilixxu skont l-Artikolu 18(1)(d) u (3), u l-Artikolu 22(8) tas-Sitt Direttiva. Dan l-artikolu ma jinkludi ebda dispożizzjoni li tista' tikkonfuta s-setgħa diskrezzjonali li l-Istati Membri għandhom li jistabbilixxu limitu *ratione temporis* għat-tnaqqis. Skont l-Artikolu 18(2), li jirreferi għall-"istess perijodu", l-eżerċizzju tad-dritt għal tnaqqis għandu jsir

mill-iktar fis possibbli, b'tali mod li jekk il-persuna taxxabbli ma teżerċitax id-dritt għal tnaqqis tagħha matul dan il-perijodu, il-possibbiltà li hija tagħmel dan matul perijodu sussegwenti tista' tkun suġġetta għal kundizzjonijiet li jistgħu jiġu imposti mill-Istati Membri skont l-Artikolu 18(3).

30 Barra minn hekk, l-imsemmija Gvernijiet jqisu li, minħabba raġunijiet oġġettivi u prattiċi, it-terminu mogħti lill-amministrazzjoni sabiex din tirkupra t-taxxa ma jistax ikun l-istess bħal dak li għandha l-persuna taxxabbli sabiex teżerċita d-dritt għal tnaqqis, peress li l-amministrazzjoni għandha bżonn taż-żmien sabiex, wara li jiġi ppreżentat il-prospett tat-taxxa, tkun tista' tikkontrollha u tivverifika l-kontenut tagħha.

31 Barra minn hekk, il-Gvern Taljan isostni li l-Istati Membri għandhom josservaw il-prinċipju ta' effettività, b'tali mod li ma jagħmluhiex impossibbli jew diffiċli wisq li jiġi eżerċitat id-dritt għal tnaqqis. Madankollu, huwa jsostni li t-terminu ta' sentejn huwa fil-fatt adegwat f'dan ir-rigward.

32 Il-Kummissjoni tal-Komunitajiet Ewropej issostni li t-tnaqqis għandu jkun eżerċitat billi jiġu osservati l-iskadenzi fiskali pprovduti. Għalhekk, l-eżerċizzju tiegħu ma jistax jiġi ddifferit indefinittivament. Minn dan hija kkonkludiet li l-fissazzjoni tat-termini ta' dekadenza għall-eżerċizzju tad-dritt għal tnaqqis ma jmurx kontra l-għanijiet persegwiti mis-Sitt Direttiva, safejn dawn it-termini ma jkunux inqas favorevoli minn dawk ipprovduti għall-eżerċizzju tad-drittijiet simili fil-qasam fiskali (prinċipju ta' ekwivalenza) u li m'għandhomx l-effett li jirrendu prattikament impossibbli jew diffiċli wisq l-eżerċizzju tad-drittijiet mogħtija mis-sistema legali Komunitarja (prinċipju ta' effettività). Minn dan hija tikkonkludi li l-prinċipju ta' ekwivalenza mhuwiex osservat peress li l-leġiżlazzjoni inkwistjoni fil-kawżi prinċipali tagħti terminu ta' erba' snin lill-amministrazzjoni fiskali sabiex din tkun tista' tikklassifika mill-ġdid jew twettaq irkupri, filwaqt li hija tipprovdi biss terminu ta' sentejn għat-tnaqqis tal-VAT imħallsa. Fir-rigward tal-prinċipju ta' effettività, il-Kummissjoni tenfasizza li t-terminu ta' dekadenza ta' sentejn għad-dritt għal tnaqqis jista', għall-istess raġunijiet, jirrendi l-eżerċizzju ta' dan id-dritt diffiċli wisq.

33 Barra minn hekk, il-Kummissjoni tqis li jkun eċċessiv u sproporzjonat li l-Istat Membru kkonċernat jkun jista' jarrikixxi ruħu indebitament billi jibbaża ruħu fuq in-nuqqas ta' twettiq tas-sempliċi formalitajiet ta' kontabbiltà, għalkemm dan tal-aħħar għandu jkollu l-possibbiltà li jippenalizza l-irregolaritajiet inkwistjoni b'mod adegwat.

34 Fil-każ li l-Qorti tal-Ġustizzja tiddeċiedi li l-Artikolu 19 tad-DPR Nru 633/72 mhuwiex kompatibbli mas-Sitt Direttiva, il-Gvern Ċiprijott jipproponi li l-effetti *ratione temporis* tas-sentenza li għandha tingħata jkunu limitati b'tali mod li din tapplika biss għall-perijodu wara li tingħata.

Ir-risposta tal-Qorti tal-Ġustizzja

35 Preliminarjament, għandu jiġi osservat li l-qorti tar-rinviju għamlet id-domandi sabiex issir taf jekk l-Artikoli 17, 18(1)(d), 21(1) u 22 tas-Sitt Direttiva jipprekludux leġiżlazzjoni nazzjonali bħal dik inkwistjoni fil-kawża principali li, fil-każ ta' applikazzjoni tal-mekkaniżmu ta' reverse charge, tissuġġetta l-eżerċizzju tad-dritt għal tnaqqis tal-VAT għall-osservanza tat-terminu ta' dekadenza li huwa inqas minn dak li għandha l-amministrazzjoni fiskali sabiex tirkupra t-taxxa.

36 Madankollu, mid-deċizjoni tar-rinviju jirriżulta li l-parti essenzjali tal-kawża prinċipali tinsab fl-irregolarità ta' kontabbiltà mwettqa minn Ecotrade, jiġifieri r-reġistrazzjoni żbaljata tat-tranżazzjonijiet inkwistjoni fil-mastru tax-xiri biss u l-eżenzjoni tagħhom mill-VAT, fejn tali irregolarità tkun ivvizzjat ukoll il-prospetti tal-VAT magħmula minn din il-kumpannija, u dan wassal lill-Agenzia sabiex tikklassifika mill-ġdid dawn il-prospetti. Din l-ipoteżi hija evidentement distinta minn dik fejn il-persuna taxxabbli, konxja mill-fatt li kunsinna hija suġġett għal VAT, tonqos milli tinvoka t-tnaqqis tal-input VAT fit-terminu previst mil-leġiżlazzjoni nazzjonali, minħabba li skada ż-żmien jew minħabba negliġenza.

37 F'dan ir-rigward, għandu jiġi mfakkar li, skont ġurisprudenza stabbilita, hija l-Qorti tal-Ġustizzja li għandha tipprovdi lill-qorti nazzjonali bl-elementi kollha ta' interpretazzjoni tad-dritt Komunitarju li jistgħu jkunu utli sabiex tingħata deċiżjoni fil-kawża li hija jkollha quddiemha, kemm jekk din tkun għamlet referenza għalihom fid-domandi tagħha u kemm jekk le (ara, fost l-oħrajn, is-sentenzi tat-2 ta' Frar 1994, Verband Sozialer Wettbewerb, magħrufa bħala "Clinique", C-315/92, Ġabra p. I-317, punt 7; tal-4 ta' Marzu 1999, Consorzio per la tutela del formaggio Gorgonzola, C-87/97, Ġabra p. I-1301, punt 16, u tas-7 ta' Settembru 2004, Trojani, C-456/02, Ġabra p. I-7573, punt 38 u kif ukoll tat-12 ta' Mejju 2005, RAL (Channel Islands) *et*, C-452/03, Ġabra p. I-3947, punt 25).

38 Għaldaqstant, id-domandi tal-qorti tar-rinviju, li għandhom jiġu eżaminati flimkien, għandhom jiġu fformulati mill-ġdid fis-sens li din il-qorti tistaqsi, l-ewwel nett, jekk l-Artikoli 17, 18(2) u (3) u 21(1)(b) tas-Sitt Direttiva jipprekludux, l-ewwel nett, li jiġi stabbilit terminu ta' dekadenza għall-eżerċizzju tad-dritt għal tnaqqis tal-VAT, bħal dak previst fil-leġiżlazzjoni nazzjonali inkwistjoni fil-kawża prinċipali, fil-każ ta' applikazzjoni tas-sistema ta' reverse charge (iktar 'il quddiem it-"terminu ta' dekadenza", u jekk, it-tieni nett, l-Artikoli 18(1)(d) u 22 tal-istess Direttiva, jipprekludux prassi ta' riklassifikazzjoni tal-prospetti u ta' rkupru tal-VAT li tippenalizza irregolarità ta' kontabbiltà dikjaratorja, bħal dik fil-kawża prinċipali, permezz ta' rifjut tad-dritt għal tnaqqis fil-każ tal-applikazzjoni tal-isemmija sistema ta' reverse charge (iktar 'il quddiem il-"prassi ta' riklassifikazzjoni u ta' rkupru").

Fuq it-terminu ta' dekadenza

39 Għandu qabel xejn jiġi enfasizzat li persuna taxxabbli debitriċi tal-VAT bħala destinatarja tas-servizzi tista' tinvoka d-dritt għal tnaqqis ipprovdut fl-Artikolu 17(2)(a) tas-Sitt Direttiva (ara s-sentenza tal-1 ta' April 2004, Bockemühl, C-90/02, Ġabra p. I-3303, punt 37). Skont ġurisprudenza stabbilita, id-dritt għal tnaqqis ipprovdut fl-Artikolu 17 jifforma parti integrali mill-mekkaniżmu tal-VAT u b'mod ġenerali ma jistax jiġi limitat (ara s-sentenzi tal-21 ta' Marzu 2000, Gabalfrisa *et*, C-110/98 sa C-147/98, Ġabra p. I-1577, punt 43, kif ukoll Bockemühl, iċċitata iktar 'il fuq, punt 38).

40 Huwa wkoll skont ġurisprudenza stabbilita li d-dritt għal tnaqqis għandu jiġi eżerċitat mill-iktar fis possibbli għat-taxxi kollha li jinġabru fuq l-operazzjonijiet input imwettqa (ara, b'mod partikolari, is-sentenzi tal-21 ta' Settembru 1988, Il-Kummissjoni vs Franza, 50/87, Ġabra p. 4797, punti 15 sa 17; tal-15 ta' Jannar 1998, Ghent Coal Terminal, C-37/95, Ġabra p. I-1, punt 15; Gabalfrisa *et*, iċċitata iktar 'il fuq, punt 43, kif ukoll Bockemühl, iċċitata iktar 'il fuq, punt 38).

41 Fil-fatt, kif jirriżulta mill-kliem użat fl-Artikolu 18(2) tas-Sitt Direttiva, id-dritt għal tnaqqis għandu jiġi eżerċitat, b'mod ġenerali, "matul l-istess perijodu" ta' dak li fih nibet dan id-dritt.

42 Madankollu, persuna taxxabbli tista' tiġi awtorizzata titlob tnaqqis, skont l-Artikolu 18(3) tas-Sitt Direttiva, anke jekk hija ma eżerċitatx id-dritt tagħha matul il-perijodu li fih nibet dan id-dritt. Madankollu, f'din is-sitwazzjoni, id-dritt għal tnaqqis tagħha huwa suġġett għal ċerti kundizzjonijiet u regoli stabbiliti mill-Istati Membri.

43 Minn dan isegwi li l-Istati Membri jistgħu jitolbu li d-dritt għal tnaqqis jiġi eżerċitat kemm matul il-perijodu li fih nibet, jew inkella matul perijodu itwal, bla ħsara għall-osservanza ta' ċerti kundizzjonijiet u regoli stabbiliti mil-leġiżlazzjoni nazzjonali tagħhom.

44 Barra minn hekk, il-possibbiltà li jiġi eżerċitat id-dritt għal tnaqqis mingħajr ebda limitu *ratione temporis* tmur kontra l-prinċipju taċ-ċertezza legali li jeżiġi li s-sitwazzjoni fiskali tal-persuna taxxabbli, fir-rigward tad-drittijiet u tal-obbligi tagħha lejn l-amministrazzjoni fiskali, ma tkunx indefinittivament esposta għar-riskju li tiġi kkontestata.

45 Konsegwentement, l-argument li ebda terminu ta' dekadenza ma jista' jiġi marbut mad-dritt għal tnaqqis, ma jistax jiġi milqugħ.

46 Għandu jingħad ukoll li terminu ta' dekadenza li l-iskadenza tiegħu tista' tippenalizza lill-persuna taxxabbli negligenti, li tkun naqset milli titlob it-tnaqqis tal-input VAT, billi ttelfilha d-dritt għal tnaqqis, ma jistax jiġi kkunsidrat bħala inkompatibbli mas-sistema stabbilita mis-Sitt Direttiva, safejn, minn naħa, dan it-terminu japplika bl-istess mod għad-drittijiet analogi fil-qasam fiskali bbażati fuq id-dritt nazzjonali u għal dawk ibbażati fuq id-dritt Komunitarju (prinċipju ta' ekwivalenza) u, min-naħa l-oħra, li ma jirrendix prattikament impossibbli jew diffiċli wisq l-eżerċizzju tad-dritt għal tnaqqis (prinċipju ta' effettività) (ara s-sentenzi tas-27 ta' Frar 2003, Santex, C-327/00, Ġabra p. I-1877, punt 55 u tal-11 ta' Ottubru 2007, Lämmerzahl, C-241/06, Ġabra p. I-8415, punt 52).

47 Fir-rigward tal-prinċipju ta' ekwivalenza, mill-proċess ma jirriżultax, u fuq kollox, lanqas ma kien ġie allegat quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja, li t-terminu ta' dekadenza pprovdut fl-Artikolu 19(1) tad-DPR Nru 633/72 jikser dan il-prinċipju.

48 Fir-rigward tal-prinċipju ta' effettività, għandu jiġi enfasizzat li terminu ta' dekadenza ta' sentejn, bħal dak fil-kawża prinċipali ma jistax, fih innifsu, jirrendi prattikament impossibli jew diffiċli wisq id-dritt għal tnaqqis, fid-dawl tal-fatt li l-Artikolu 18(2) tas-Sitt Direttiva jippermetti lill-Istati Membri li jeżiġu li l-persuna taxxabbli teżerċita d-dritt għal tnaqqis tagħha matul l-istess perijodu li fih nibet dan id-dritt.

49 Għandu jiġi eżaminat ukoll jekk din il-konklużjoni tmurx kontra l-fatt li, skont il-leġiżlazzjoni nazzjonali, it-terminu mogħti lill-amministrazzjoni fiskali sabiex teżiġi l-irkupru tal-VAT dovuta huwa itwal minn dak mogħti lill-persuna taxxabbli sabiex titlob it-tnaqqis tagħha.

50 F'dan ir-rigward, għandu jiġi enfasizzat li l-amministrazzjoni fiskali ssir taf bl-informazzjoni neċessarja sabiex tistabbilixxi l-ammont ta' VAT dovuta u dak tat-tnaqqis li

għandu jsir biss minn meta jasal għandha l-prospett tat-taxxa tal-persuna taxxabbli. Huwa biss fil-każ ta' nuqqas ta' eżattezza tal-prospett jew meta dan ma jkunx komplut li l-amministrazzjoni tista' twettaq ir-riklassifikazzjoni ta' dan il-prospett u, skont il-każ, tirkupra it-taxxa li ma tħallsitx (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tad-19 ta' Novembru 1998, SFI, C-85/97, Ġabra p. I-7447, punt 32).

51 Għaldaqstant, is-sitwazzjoni tal-amministrazzjoni fiskali ma tistax tiġi mqabbla ma dik ta' persuna taxxabbli (sentenza SFI, iċċitata iktar 'il fuq, punt 32). Kif diġà ddeċidiet il-Qorti tal-Ġustizzja, il-fatt li, fir-rigward tal-amministrazzjoni fiskali, it-terminu ta' dekadenza jibda jiddekorri wara li beda t-terminu ta' dekadenza għad-dritt li l-persuna taxxabbli għandha għat-tnaqqis mhuwiex ta' natura tali li jippreġudika l-prinċipju ta' ugwaljanza (ara, f'dan is-sens, is-sentenza SFI, iċċitata iktar 'il fuq, punt 33).

52 Għalhekk, terminu ta' dekadenza, bħal dak li huwa inkwistjoni fil-kawża prinċipali, ma jirrendix impossibbli jew diffiċli wisq l-eżerċizzju tad-dritt għal tnaqqis biss minħabba s-sempliċi fatt li t-terminu li l-amministrazzjoni fiskali għandha sabiex tirkupra l-VAT mhux imħallsa huwa itwal minn dak mogħti lil persuna taxxabbli sabiex teżerċita dan id-dritt.

53 Din il-konklużjoni tgħodd ukoll, bħal fil-każijiet prinċipali, meta tintuża s-sistema ta' reverse charge. Fil-fatt, l-Artikolu 18(2) u (3) tas-Sitt Direttiva japplika wkoll għal din is-sistema. Dan jirriżulta b'mod evidenti mill-kliem użat f'dawn id-dispożizzjonijiet fejn it-tnejn li huma jagħmlu riferiment espliċitu għall-Artikolu 18(1) li fis-subparagrafu (d) jirreferi għas-sitwazzjoni tar-reverse charge.

54 Fid-dawl ta' dak li ntqal iktar 'il fuq, ir-risposta li għandha tingħata lill-qorti tar-rinviju hija li l-Artikoli 17, 18(2) u (3), kif ukoll 21(1)(b) tas-Sitt Direttiva ma jipprekludux leġiżlazzjoni nazzjonali li tipprovdi terminu ta' dekadenza għall-eżerċizzju tad-dritt għal tnaqqis, bħal dak inkwistjoni fil-kawża prinċipali, sakemm ikunu osservati

l-prinċipji tal-ekwivalenza u l-effettività. Il-prinċipju ta' effettività mhuwiex miksur mis-sempliċi fatt li l-perijodu li l-amministrazzjoni fiskali għandha sabiex tirkupra l-VAT mhux imħallsa huwa itwal minn dak mogħti lil persuna taxxabbli sabiex teżerċita d-dritt għal tnaqqis.

Fuq il-prassi tar-riklassifikazzjoni u tal-irkupru

55 Għandha tiġi eżaminata l-kwistjoni dwar jekk is-Sitt Direttiva tipprekludix prassi ta' riklassifikazzjoni u rkupru li tippenalizza irregolarità ta' kontabbiltà li, kif ġie mfakkar fil-punt 36 ta' din is-sentenza, tikkonsisti fil-fatt li t-tranżazzjonijiet inkwistjoni jiġu żbaljatament irreġistrati biss fil-mastru tax-xiri u b'hekk ġew eżenti mill-VAT, irregolarità li vvizzjat ukoll il-prospetti ta' taxxa magħmula minn Ecotrade, permezz ta' rifjut tad-dritt għal tnaqqis fil-każ ta' applikazzjoni tas-sistema ta' reverse charge.

56 F'dan ir-rigward, għandu jiġi mfakkar li, skont is-sistema ta' reverse charge stabbilita mill-Artikolu 21(1)(b) tas-Sitt Direttiva, Ecotrade, bħala destinatarja tal-provvista ta' servizzi fornuta minn persuni taxxabbli stabbiliti barra, kienet debitriċi tal-VAT fuq it-tranżazzjonijiet imwettqa, jiġifieri l-input VAT, filwaqt li setgħet, fil-prinċipju, tnaqqas din l-istess taxxa b'tali mod li ebda taxxa ma kienet tkun dovuta lit-Teżor pubbliku.

57 Madankollu, meta sistema ta' reverse charge tkun tapplika, bħal fil-każijiet prinċipali, l-Artikolu 18(1)(d) tas-Sitt Direttiva jawtorizza lill-Istati Membri li jistabbilixxu formalitajiet li l-persuna taxxabbli għandha tissodisfa sabiex teżerċita d-dritt għal tnaqqis tagħha.

58 Mill-applikazzjoni ta' formalità bħal din, li hija stabbilita fid-dritt Taljan, b'mod partikolari, permezz tal-Artikolu 47(1) tad-digriet liġi Nru 331/93, jirriżulta li Ecotrade kellha toħroġ "kont ta' reverse charge", fir-rigward tat-tranżazzjonijiet inkwistjoni, u tirreġistra, b'mod distint, dan il-kont, kif ukoll il-kont maħruġ mill-fornitur tas-servizzi kkonċernati, fil-mastru tal-kontijiet maħruġa u f'dak tax-xiri, b'tali mod li din kien ikollha kreditu tal-VAT li jikkorrispondi eżattament mal-ammont ta' VAT dovuta.

59 Barra minn hekk, skont l-Artikolu 22(2) u (4) tas-Sitt Direttiva, kull persuna taxxabbli għandha żżomm kontabbiltà li tkun suffiċjentement dettaljata sabiex tippermetti l-applikazzjoni tal-VAT kif ukoll tal-kontroll tagħha mill-amministrazzjoni fiskali u tibgħat prospett li jkun jinkludi l-informazzjoni kollha neċessarja sabiex jiġi kkonstatat l-ammont tat-taxxa dovuta u dak tat-tnaqqis li kellu jsir. Sabiex jiġi assigurat li kull persuna taxxabbli tissodisfa dawn l-obbligi, l-Artikolu 22(7) jawtorizza lill-Istati Membri jieħdu l-miżuri kollha neċessarji għal dan il-għan, inkluż fil-każ tar-reverse charge.

60 Fil-kawżi prinċipali, il-kwistjoni tirrigwarda ksur min-naħa ta' Ecotrade, minn naħa, tal-obbligi tagħha li jirriżulta mill-formalitajiet stabbiliti mil-leġiżlazzjoni nazzjonali skont l-Artikolu 18(1)(d) tas-Sitt Direttiva u, min-naħa l-oħra, tal-obbligi tagħha kemm ta' kontabbiltà kif ukoll ta' dikjarazzjoni li jirriżultaw rispettivament mill-Artikolu 22(2) u (4) tal-istess Diretttiva (iktar 'il quddiem il-"ksur tal-obbligi ta' kontabbiltà").

61 Għalhekk għandu jiġi eżaminat jekk tali ksur jistax ikun penalizzat validament permezz ta' rifjut tad-dritt għal tnaqqis fil-każ tal-applikazzjoni tas-sistema ta' reverse charge.

62 Fir-rigward tal-obbligi li jirriżultaw mill-Artikolu 18(1)(d) tas-Sitt Direttiva, għalkemm huwa minnu li din id-dispożizzjoni tippermetti lill-Istati Membri li

jistabbilixxu formalitajiet għall-eżerċizzju tad-dritt għal tnaqqis fil-każ ta' reverse charge, madankollu l-ksur tagħhom minn persuna taxxabbli ma jistax iċaħħadha mid-dritt għal tnaqqis.

63 Fil-fatt, peress li huwa paċifiku li s-sistema ta' reverse charge kienet applikabbli għall-kawżi prinċiapli, il-prinċipju ta' newtralità fiskali jeżigi li t-tnaqqis tal-VAT input jingħata jekk l-eżiġenzi sostantivi ikunu ssodisfati, anke jekk il-persuni taxxabbli tkun naqset milli twettaq ċerti eżiġenzi proċedurali (ara, b'analoġija, is-sentenza tas-27 ta' Settembru 2007, Collée, C-146/05, Ġabra p. I-7861, punt 31).

64 Konsegwentement, meta l-amministrazzjoni fiskali jkollha l-informazzjoni neċessarja sabiex tistabbilixxi li l-persuna taxxabbli, bħala destinatarja tal-provvista ta' servizzi inkwistjoni, hija suġġetta għall-VAT, hija ma tistax, fir-rigward tad-dritt li din il-persuna għandha li tnaqqas din it-taxxa, timponi kundizzjonijiet addizzjonali li jistgħu jkollhom l-effett li jġibu fix-xejn l-eżerċizzju ta' dan id-dritt (ara s-sentenza Bockemühl, iċċitata iktar 'il fuq, punt 51).

65 Dan japplika wkoll għall-Artikolu 22(7) u (8) tas-Sitt Direttiva, li jipprovdi li l-Istati Membri għandhom jieħdu l-miżuri kollha neċessarji sabiex jassiguraw li l-persuna taxxabbli tissodisfa l-obbligi tagħha ta' dikjarazzjoni u ta' ħlas jew jipprovdu obbligi oħra li huma jqisu neċessarji sabiex jassiguraw il-ġbir korrett tat-taxxa u sabiex tiġi evitata l-frodi.

66 Fil-fatt, għalkemm dawn id-dispożizzjonijiet jippermettu lill-Istati Membri jieħdu ċerti miżuri, madankollu huma m'għandhomx imorru lil hinn minn dak li huwa neċessarju sabiex jintlaħqu l-għanijiet imsemmija fil-punt preċedenti. Għalhekk, miżuri bħal dawn ma jistgħux jintużaw b'tali mod li jikkonfutaw sistematikament id-dritt għal tnaqqis tal-VAT, li huwa prinċipju fundamentali tas-sistema komuni

tal-VAT stabbilit mil-leġiżlazzjoni Komunitarja f'dan il-qasam (ara s-sentenzi tat-18 ta' Diċembru 1997, Molenheide *et*, C-286/04, C-340/95, C-401/95 u C-47/96, Ġabra p. I-7281, punt 47, kif ukoll Gabalfrisa *et*, iċċitata iktar 'il fuq, punt 52).

67 Prassi ta' riklassifikazzjoni u rkupru, bħal dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali, li tippenalizza n-nuqqas ta' osservanza, min-naħa tal-persuna taxxabbli, tal-obbligi tal-kontabbiltà u tad-dikjarazzjoni permezz tar-rifjut tad-dritt għal tnaqqis tmur evidentement lil hinn minn dak li huwa neċessarju sabiex jintlaħaq l-għan li tiġi assigurata l-applikazzjoni korretta ta' dawn l-obbligi fis-sens tal-Artikolu 22(7) tas-Sitt Direttiva, peress li d-dritt Komunitarju ma jipprekludix li l-Istati Membri milli jimponu, skont il-każ, multa jew penalità monetarja li tkun proporzjonali mal-gravità tal-ksur sabiex jippenalizzaw il-ksur tal-imsemmija obbligi.

68 L-imsemmija prassi tmur ukoll lil hinn minn dak li huwa neċessarju sabiex jiġi assigurat il-ġbir korrett tal-VAT u sabiex tiġi evitata l-frodi fis-sens tal-Artikolu 22(8) tas-Sitt Direttiva peress li din tista' saħansitra twassal għat-telf tad-dritt għal tnaqqis jekk ir-riklassifikazzjoni tal-prospett mill-amministrazzjoni fiskali seħħ biss wara l-iskadenza tat-terminu ta' dekadenza li l-persuna taxxabbli għandha sabiex teżerċita t-tnaqqis (ara, b'analoġija, is-sentenza Gabalfrisa *et*, iċċitata iktar 'il fuq, punti 53 u 54).

69 Għalhekk, tali prassi ta' riklassifikazzjoni u ta' rkupru lanqas ma tista' tiġi ġġustifikata skont l-Artikolu 17(6) u (7) tas-Sitt Direttiva. Fil-fatt, dawn iż-żewġ dispożizzjonijiet ma japplikawx f'sitwazzjoni bħal dik tal-kawżi prinċipali, peress li huma jirregolaw l-eżistenza tad-dritt għal tnaqqis nnifsu u mhux il-modalitajiet għall-applikazzjoni tiegħu. Minbarra dan, l-imsemmi Artikolu 17(6) japplika biss għall-ispejjeż li mhumiex marbuta strettament mal-professjoni, bħall-ispejjeż ta' lussu, ta' pjaċiri u ta' divertiment, filwaqt li huwa paċifiku li spejjeż bħal dawn mhumiex inkwistjoni fil-kawża prinċipali. Fir-rigward tal-fakultà li l-Istati Membri għandhom abbażi tal-Artikolu 17(7), huwa biżżejjed li jingħad li dawn tal-aħħar jistgħu jużawha biss bil-kundizzjoni li jkunu preċedentement użaw il-konsultazzjoni pprovduta fl-Artikolu

29 tal-istess Direttiva (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tat-8 ta' Jannar 2002, Metropol u Stadler, C-409/99, Ġabra p. I-81, punti 61 sa 63, kif ukoll tal-14 ta' Settembru 2006, Stradasfalti, C-228/05, Ġabra p. I-8391, punt 29) li, skont il-faxxiklu, mhuwiex il-każ fir-rigward tar-Repubblika Taljana.

70 Barra minn hekk, mid-deċiżjonijiet tar-rinviju ma jirriżultax, u mill-bqija, lanqas ma kien ikkontestat quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja, li l-ksur min-naħa ta' Ecotrade tal-obbligi ta' kontabbiltà tagħha huwa r-riżultat ta' *mala fede* jew ta' frodi min-naħa ta' din il-kumpannija.

71 Fi kwalunkwe każ, il-*bona fede* tal-persuna taxxabbli hija rilevanti għar-risposta li għandha tingħata lill-qorti tar-rinviju biss safejn, minħabba l-aġir tal-persuna taxxabbli, jeżisti riskju ta' telf ta' dħul mit-taxxa għall-Istat Membru kkonċernat (ara, f'dan is-sens, is-sentenza Collée, iċċitata iktar 'il fuq, punti 35 u 36). Madankollu, ksur ta' obbligi ta' kontabbiltà, bħal dak fil-kawża prinċipali, ma jistax jiġi kkunsidrat bħala li jinvolvi r-riskju ta' telf tad-dħul mit-taxxa peress li, kif ġie mfakkar fil-punt 56 ta' din is-sentenza, fil-kuntest ta' applikazzjoni tas-sistema ta' reverse charge, ebda ammont mhuwa, bħala prinċipju, dovut lit-Teżor pubbliku. Għal dawn ir-raġunijiet, ksur bħal dan lanqas ma jista' jiġi assimilat ma' operazzjoni vvizzjata minn frodi jew ma' użu abbużiv tar-regoli Komunitarji peress li dan ma twettaqx sabiex jinkiseb vantaġġ fiskali indebitu (ara, f'dan is-sens, is-sentenza Collée, iċċitata iktar 'il fuq, punt 39).

72 Għalhekk, ir-risposta li għandha tingħata lill-qorti tar-rinviju għandha tkun li l-Artikoli 18(1)(d) u 22 tas-Sitt Direttiva jipprekludu prassi ta' riklassifikazzjoni u ta' rkupru li tippenalizza ksur, bħal dak imwettaq fil-kawżi prinċipali, minn naħa, tal-obbligi li jirriżultaw mill-formalitajiet stabbiliti mil-leġiżlazzjoni nazzjonali skont l-Artikolu 18(1)(d) u, min-naħa l-oħra, tal-obbligi ta' kontabbiltà kif ukoll

ta' dikjarazzjoni li jirriżultaw rispettivament mill-imsemmi Artikolu 22(2) u (4), permezz ta' rifjut tad-dritt għal tnaqqis fil-każ ta' applikazzjoni tal-mekkaniżmu ta' reverse charge.

73 Fid-dawl tar-risposta mogħtija fil-punt 54 ta' din is-sentenza, mhemmx għalfejn tingħata deċiżjoni fuq il-proposta tal-Gvern Ċiprijott li l-effetti ta' din is-sentenza jiġu limitati *ratione temporis*.

Fuq l-ispejjeż

74 Peress li l-proċedura għandha, fir-rigward tal-partijiet fil-kawża prinċipali, in-natura ta' kwistjoni mqajma quddiem il-qorti tar-rinviju, hija din il-qorti li tiddeċiedi fuq l-ispejjeż. L-ispejjeż sostnuti għas-sottomissjoni tal-osservazzjonijiet lill-Qorti tal-Ġustizzja, barra dawk tal-imsemmija partijiet, ma jistgħux jitħallsu lura.

Għal dawn il-motivi, Il-Qorti tal-Ġustizzja (It-Tielet Awla) taqta' u tiddeċiedi:

1) **L-Artikoli 17, 18(2) u (3), kif ukoll 21(1)(b) 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, kif emendata bid-Direttiva tal-Kunsill 2000/17/KE, tat-30 ta' Marzu 2000, ma jipprekludux leġiżlazzjoni nazzjonali li tipprovdi terminu ta' dekadenza għall-eżerċizzju tad-dritt**

għal tnaqqis, bħal dak inkwistjoni fil-kawża prinċipali, sakemm il-prinċipji tal-ekwivalenza u tal-effettività jkunu osservati. Il-prinċipju ta' effettività mhuwiex miksur minħabba s-sempliċi fatt li l-perijodu li l-amministrazzjoni fiskali għandha sabiex tirkupra t-taxxa huwa itwal minn dak mogħti lil persuni taxxabbli sabiex jeżerċitaw id-dritt għal tnaqqis.

2) **Madankollu, l-Artikoli 18(1)(d) u 22 tas-Sitt Direttiva 77/388, kif emendata bid-Direttiva 2000/17/KE, jipprekludu prassi ta' riklassifikazzjoni tal-prospetti u ta' rkupru tat-taxxa fuq il-valur miżjud li tippenalizza ksur, bħal dak imwettaq fil-kawżi prinċipali, minn naħa, tal-obbligi li jirriżultaw mill-formalitajiet stabbiliti mil-leġiżlazzjoni nazzjonali skont l-Artikolu 18(1)(d) u, min-naħa l-oħra, tal-obbligi ta' kontabbiltà u kif ukoll ta' dikjarazzjoni li jirriżultaw rispettivament mill-imsemmi Artikolu 22(2) u (4), permezz ta' rifjut tad-dritt għal tnaqqis fil-każ ta' applikazzjoni tal-mekkaniżmu ta' reverse charge.**

Firem