

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

12 ta' Mejju 2011 \*

Fil-Kawża C-107/10,

li għandha bħala suġġett talba għal deċiżjoni preliminari skont l-Artikolu 267 TFUE, imressqa mill-Administrativen sad Sofia-grad (il-Bulgarija), permezz ta' deċiżjoni tal-15 ta' Frar 2010, li waslet fil-Qorti tal-Ġustizzja fil-25 ta' Frar 2010, fil-proċedura

**Enel Maritsa Iztok 3 AD**

vs

**Direktor "Obzhalvane i upravljenie na izpalnenieto" NAP,**

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

komposta minn K. Lenaerts, President tal-Awla, D. Šváby, R. Silva de Lapuerta, E. Juhász u T. von Danwitz (Relatur), Imħallfin,

\* Lingwa tal-kawża: il-Bulgaru.

Avukat Ġenerali: Y. Bot,  
Reġistratur: C. Strömholm, Amministratur,

wara li rat il-proċedura bil-miktub u wara s-seduta tal-20 ta' Jannar 2011,

wara li kkunsidrat l-osservazzjonijiet ippreżentati:

- għal Enel Maritsa Iztok 3 AD, minn L. Ruessmann, avukat, u S. Yordanova, avukat,
  
- għad-Direktor "Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto" NAP, minn A. Georgiev u I. Atanasova Kirova, bħala aġenti,
  
- għall-Gvern Bulgaru, minn T. Ivanov u E. Petranova, bħala aġenti,
  
- għall-Kummissjoni Ewropea, minn D. Triantafyllou u S. Petrova, bħala aġenti,

wara li rat id-deċiżjoni, meħuda wara li nstema' l-Avukat Ġenerali, li l-kawża tinqata' mingħajr konkluzjonijiet,

tagħti l-preżenti

### Sentenza

- 1 It-talba għal deċiżjoni preliminari tirrigwarda l-interpretazzjoni tal-Artikolu 18(4) tas-Sitt Direttiva tal-Kunsill 77/388/KEE, tas-17 ta' Mejju 1977, fuq l-armonizzazzjoni tal-liġijiet tal-Istati Membri dwar taxxi fuq id-dħul mill-bejgħ — Sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud: bażi uniformi ta' stima (ĠU Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kapitolu 9, Vol. 1, p. 23), kif emendata bid-Direttiva tal-Kunsill 2006/98/KE, tal-20 ta' Novembru 2006 (ĠU Edizzjoni Speċjali bil-Malti, L 352, p. 757, iktar 'il quddiem is-“Sitt Direttiva”) u l-ewwel paragrafu tal-Artikolu 183 tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE, tat-28 ta' Novembru 2006, dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud (ĠU L 347, p. 1), kif emendata bid-Direttiva tal-Kunsill 2006/138/KE, tad-19 ta' Dicembru 2006 (ĠU Edizzjoni Speċjali bil-Malti, L 200, p. 541, iktar 'il quddiem, id-“Direttiva VAT”).
- 2 Din it-talba tressqet fil-kuntest ta' kawża bejn Enel Maritsa Iztok 3 AD (iktar 'il quddiem “Enel”) u d-Direktor “Obzhalvane i upralvenie na izpalnenieto” NAP (Direttur tad-Direttorat “Rikors u ġestjoni tal-eżekuzzjoni” tal-amministrazzjoni ċentrali tal-Aġenzija nazzjonali tad-dħul mit-taxxa, iktar 'il quddiem id-“direktor”) dwar id-data rilevanti li minnha jibdedw jiddekorru l-interessi moratorji li huma dovuti fuq ammont ta' taxxa fuq il-valur miżjud (iktar 'il quddiem il-“VAT”) li għandu jġi rrimborsat.

## Il-kuntest ġuridiku

### *Id-dritt tal-Unjoni*

3 L-Artikolu 18(2) u (4) tas-Sitt Direttiva jipprovdi:

“2. Il-persuna taxxabli għandha teffetwa t-tnaqqis billi tnaqqas mill-ammont totali tat-taxxa fuq il-valur miżjud dovut għall-perjodu partikolari ta' taxxa l-ammont totali fir-rigward ta' li, matul l-istess perjodu, id-dritt li tnaqqas irrizulta u jista' jkun eserċitat taħt id-disposizzjonijiet ta' paragrafu 1.

Madanakollu, Stati Membri jistgħu jitolbu li fir-rigward ta' persuni taxxabli li jwettqu transazzjonijiet okkażjonali kif definiti fl-Artikolu 4(3), id-dritt li tnaqqas għandu jkun eżerċitat biss fil-hin tal-provvista.

[...]

4. Fejn għal perjodu partikolari ta' taxxa l-ammont ta' tnaqqis awtorizzati jeċċedu l-ammont tat-taxxa dovuta, l-Istati Membri jistgħu jew jagħmlu hlas lura jew imexxu l-eċċess 'l quddiem għall-perjodu li jmiss skond il-kondizzjonijiet li huma għandhom jiddeterminaw.

Madankollu, Stati Membri jistgħu jirrifjutaw ihallsu lura jew imexxu 'l quddiem jekk l-ammont ta' l-eċċess hu insinifikanti”.

4 Skont l-Artikolu 183 tad-Direttiva VAT:

“Fejn, għal perijodu partikolari ta’ taxxa, l-ammont ta’ tnaqqis jeċċedi l-ammont tal-VAT dovuta, l-Istati Membri jistgħu, skond il-kondizzjonijiet li huma għandhom jiddeterminaw, jew jagħmlu rifużjoni jew imexxu l-eċċess ’il quddiem għall-perijodu li jmiss.

Madankollu, l-Istati Membri jistgħu jirrifjutaw li jagħmlu rifużjoni jew li jmexxu l quddiem jekk l-ammont ta’ l-eċċess hu insinifikanti.”

5 L-Artikolu 252 tad-Direttiva tal-VAT jistabbilixxi:

“1. Id-denunzja tal-VAT għandha tiġi pprezentata sa terminu perentorju li jkun stabbilit mill-Istati Membri. Dak it-terminu perentorju m’għandux ikun ta’ aktar minn xahrejn mill-aħħar ta’ kull perijodu fiskali.

2. Il-perijodu fiskali għandu jkun stabbilit minn kull Stat Membru f’xahar, f’xahrejn jew f’tliet xhur.

L-Istati Membri jistgħu, madankollu, jistabbilixxu perijodi fiskali differenti sakemm dawn ma jaqbzux sena.”

*Id-dritt nazzjonali*

- 6 Skont l-Artikolu 87 tal-Liġi dwar it-taxxa fuq il-valur miżjud (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost, iktar 'il quddiem il-“liġi dwar il-VAT”), il-perijodu taxxabbli huwa, b'mod ġenerali, ta' xahar.
- 7 L-Artikolu 92 tal-Liġi dwar il-VAT, fil-verżjoni tagħha fis-seħħ sat-18 ta' Diċembru 2007, kien jistabbilixxi:

“(1) Fir-rigward tat-taxxa li għandha tiġi rrimborsata skont it-tielet paragrafu tal-Artikolu 88, għandha ssir tpaċija, tnaqqis, jew rimbors skont il-modalitajiet segwenti:

1. Fil-każ li jkun hemm djun fiskali ieħor jew djun marbuta mal-kontribuzzjonijiet għall-assigurazzjoni soċjali li huma dovuti u mhux imħallsa, li jaqgħu taħt l-Aġenzija nazzjonali tad-dħul mit-taxxa, u li huma stabbiliti qabel id-data li fiha tiġi pprezentata d-dikjarazzjoni fiskali, l-amministrazzjoni tad-dħul mit-taxxa għandha tagħmel tpaċija ta' dawn id-djun mat-taxxa li għandha tiġi rrimborsata skont id-dikjarazzjoni fiskali; l-ammonti residwu, jekk ikun il-każ, huma sugġetti għall-proċedura msemmija fil-punt 2,
2. Fil-każ li ma jkunx hemm djun oħra dovuti u mhux imħallsa fis-sens tal-punt 1, jew fil-każ li l-ammont ta' dawn id-djun huwa inqas mill-ammont li għandu jiġi rrimborsat li jirriżulta mid-dikjarazzjoni fiskali, il-persuna rreġistrata għandha tnaqqas it-taxxa li għandha tiġi rrimborsata jew l-ammont residwu fis-sens tal-punt 1 tat-taxxa dovuta li tirriżulta mid-dikjarazzjoni fiskali abbażi tat-tliet perijodi taxxabbli segwenti.

[...]

4. Fil-każ li wara li jkun skada t-terminu msemmi fil-punt 2, ikun għad baqa' ammont residwu ta' taxxa li għad irid jiġi rrimborsat, l-amministrazzjoni tad-dhul mit-taxxa għandha tagħmel tpaċija ta' dan l-ammont residwu ma' djun fiskali oħra dovuti u li ma humiex imħallsa jew ma' djun oħra marbuta mal-kontribuzzjonijiet soċjali li jaqgħu taht l-Aġenzija nazzjonali għad-dhul mit-taxxa, jew għandha tirrimborsa l-imsemmija ammonti reżidwi fil-45 ġurnata wara li tiġi pprezentata l-aħħar dikjarazzjoni fiskali.

[...]

- (8) It-taxxi rimborsabbli li ma ġewx irrimborsati fit-termini stabbiliti minn din il-liġi, għal ebda motiv jew għal motivi li skadew (inkluż il-każ ta' annullament ta' avviz), għandhom jiġu rrimborsati flimkien mal-interessi moratorji, ikkalkolati mid-data li fiha dawn it-taxxi kellhom jiġu rrimborsati skont din il-liġi sa meta dawn jiġu rrimborsati definittivament, irrispettivament mis-sospensjoni jew mill-bidu mill-ġdid tat-termini matul il-proċedura fiskali. Ikun hemm taxxa li ma gietx irrimborsata għal raġunijiet li ma jkunux baqgħu validi wkoll meta, wara l-verifika fiskali, it-taxxa kkonstatata li għandha tiġi rrimborsata tikkorrispondi għall-ammont iddikjarat jew l-ammont tagħha huwa inqas, għall-parti li hija suġġetta għall-obbligu ta' rimbors”.

- 8 L-Artikolu 92 tal-Liġi dwar il-VAT, fil-verżjoni tagħha fis-sehħ mid-19 ta' Diċembru 2007, jistabbilixxi:

“[...]

- (8) Irrispettivament mid-dispożizzjonijiet tal-punt 4 tal-ewwel paragrafu u tat-tielet u tas-sitt paragrafi, meta persuna hija s-suġġett ta' verifika fiskali, it-terminu ta' rimbors tat-taxxi jikkorrispondi għat-terminu stabbilit għall-adozzjoni tal-avviz ta' rettifika, hliet fil-każijiet fejn il-persuna inkwistjoni tkun ipprovdiet

sigurtà permezz ta' likwidità, ta' bonds tal-gvern jew garanzija bankarja li ma tistax tiġi rrevokata mal-ewwel talba [...]

[...]

(10) It-taxxi rimborsabbli li ma gewx irrimborsati fit-termini stabbiliti minn din il-liġi, għal ebda motiv jew għal motivi li skadew (inkluż il-każ ta' annullament ta' avviż), għandhom jiġu rimborsati flimkien mal-interessi moratorji, ikkalkolati mid-data li fiha dawn it-taxxi kellhom jiġu rimborsati skont din il-liġi sa meta dawn jiġu rimborsati definittivament, irrispettivament mis-sospensjoni jew mill-bidu mill-ġdid tat-termini matul il-proċedura fiskali”.

- 9 Skont l-ewwel paragrafu tal-Artikolu 93 tal-Liġi dwar il-VAT, fil-verżjoni tagħha fis-sehħ sat-18 ta' Diċembru 2007:

“It-termini ta' rimbors fis-sens tal-punt 4 tal-ewwel paragrafu tal-Artikolu 92 u tat-tielet u tar-raba' paragrafi tal-Artikolu 92 huma sospiżi:

[...]

5. meta proċedura ta' verifika fiskali hija introdotta fil-konfront ta' persuna, sal-konkluzjoni ta' din il-proċedura, fit-terminu stabbilit fl-Artikolu 114 tal-Kodiċi tal-Proċedura Fiskali u tas-Sigurtà Soċjali.”

- 10 Il-punt 5 tal-ewwel paragrafu tal-Artikolu 93 tal-Liġi dwar il-VAT tħassar mid-19 ta' Diċembru 2007.



11 L-Artikolu 114 tal-Kodiċi tal-Proċedura Fiskali u tas-Sigurtà Soċjali jipprovdi:

- “(1) It-terminu għall-eżekuzzjoni ta’ verifika fiskali huwa ta’ tliet xhur li jibdeu jiddekorru mid-data ta’ notifika tad-deċiżjoni li tordna l-imsemmija verifika.
- (2) Jekk it-terminu fil-paragrafu (1) jirriżulta li ma huwiex biżżejjed, dan jista’ jiġi mtawwal sa massimu ta’ xahar, permezz ta’ deċiżjoni ta’ proroga tat-terminu maħruġa mill-awtorità li tkun ordnat il-verifika.”

12 L-Artikolu 117 tal-Kodiċi tal-Proċedura Fiskali u tas-Sigurtà Soċjali jistabbilixxi:

- “(1) Ir-rapport ta’ verifika fiskali huwa redatt mill-amministrazzjoni tad-dhul mit-taxxa li għandu jwettaq il-verifika sa mhux iktar tard minn 14-il jum wara li jkun skada t-terminu għall-eżekuzzjoni tal-verifika.

[...]

- (5) Il-persuna kkonċernata mill-verifika tista’ tipprezenta lment bil-miktub u tipproduċi provi quddiem l-awtoritajiet li wettqu l-verifika fiskali f’terminu ta’ 14-il jum li jibda’ jiddekorri min-notifika tar-rapport ta’ verifika. Jekk dan it-terminu jkun insuffiċjenti, dan jista’ jiġi mtawwal, fuq talba tal-persuna kkonċernata, iżda għal mhux iktar minn xahar”.

## Il-kawża prinċipali u d-domandi preliminari

- 13 Fil-11 ta' Ottubru 2007, Enel bagħtet dikjarazzjoni tat-taxxa li kienet turi li l-ammont ta' BGN 2 273 514,85 kellu jiġi rimborsat mill-amministrazzjoni fiskali Bulgara. Dan l-ammont kien jirriżulta mill-fatt li l-ammont ta' tnaqqis huwa ikbar mill-ammont tal-VAT dovut għall-perijodu taxxabbli kkonċernat u li Enel ma kinitx f'pożizzjoni li tagħmel dan it-tnaqqis matul il-perijodi taxxabbli sussegwenti. Skont il-punt 4 tal-ewwel paragrafu tal-Artikolu 92 tal-Liġi dwar il-VAT, fil-verżjoni fis-seħh sat-18 ta' Diċembru 2007, it-terminu sabiex isir dan ir-rimbors, jiġifieri 45 ġurnata, kellu jiskadi normalment fis-26 ta' Novembru 2007 u kellu jagħti lok, skont it-tmien paragrafu tal-Artikolu 92 ta' din il-liġi, minn dik id-data, għall-obbligu għall-imsemmija amministrazzjoni fiskali li thallas l-interessi moratorji.
- 14 Issa, fit-8 ta' Novembru 2007, Enel irċeviet deċiżjoni li ordnat verifika fiskali, bil-għan li jiġu kkonstatati d-djun tal-VAT għall-perijodu mill-1 ta' Jannar 2005 sat-30 ta' Settembru 2007 u d-djun li jirrigwardaw taxxi oħra għas-snin 2005 u 2006.
- 15 Permezz ta' avviz ta' tnaqqis u ta' rimbors tad-19 ta' Diċembru 2007, l-ammont ta' BGN 1 364 108,91 ġie rimborsat skont il-VAT fuq il-bażi tad-dikjarazzjoni fiskali tal-11 ta' Ottubru 2007, fejn dan l-ammont ġie ttrasferit fil-kont tal-kumpannija fil-21 ta' Diċembru 2007.
- 16 Il-verifika fiskali tat lok għal rapport tat-13 ta' Marzu 2008, li kontrib Enel ipprezentat ilment li permezz tiegħu hija sostniet id-dritt tagħha għal interessi moratorji fuq l-ammont ta' BGN 1 364 108,91 diġà rimborsati, għall-perijodu bejn is-27 ta' Novembru 2007 u l-21 ta' Diċembru 2007, u fuq l-ammont residwu li għandu jiġi rimborsat, għall-perijodu mis-27 ta' Novembru 2007 sad-data tar-rimbors effettiv.
- 17 Fid-29 ta' April 2008, ġie adottat avviz ta' rettifika. Dan l-avviz ma jinkludi l-ebda osservazzjoni dwar il-ħlas ta' interessi moratorji.

- 18 L-ammont tat-taxxi li għandu jiġi rrimborsat lil Enel fuq il-bażi ta' dan l-avviż ta' rettifika kien is-sugġett ta' tpaċija mad-djun fiskali miżjuda bl-interessi moratorji għas-snin 2005 u 2006 li jirriżultaw mill-istess avviż ta' rettifika. Fit-13 ta' Mejju 2008, l-ammont residwu ta' BGN 179092,25 ġie ttrasferit fil-kont ta' Enel mingħajr ma ttehdet deċiżjoni dwar l-interessi moratorji li skadew.
- 19 Fl-20 ta' Mejju 2008, Enel ipprezentat rikors amministrattiv kontra l-avviż ta' rettifika tad-29 ta' April 2008, li fih ikkontestat id-djun fiskali miżjuda bl-interessi moratorji, it-tpaċija bejn dawn id-djun u l-ammonti li għandhom jiġu rrimborsati lilha kif ukoll ir-rifut impliċitu li jingħatawliha l-interessi moratorji mitluba fl-ilmont tat-13 ta' Marzu 2008.
- 20 Dan ir-rikors ta lok għad-deċiżjoni Nru 1518, tal-20 ta' Ottubru 2008, tad-direktor. Abbażi ta' din id-deċiżjoni, ingħataw interessi moratorji fuq l-ammont ta' BGN 179092,25 għall-perijodu mid-data tal-adozzjoni tal-avviż ta' rettifika, id-29 ta' April 2008, sar-rimbors effettiv ta' dan l-ammont, fit-13 ta' Mejju 2008. Sussidjarjament, ir-rikors ġie meqjus bħala infondat.
- 21 Fil-31 ta' Ottubru 2008, Enel dehret quddiem l-Administrativen sad Sofia-grad (Qorti amministrattiva ta' Sofia) fejn talbitha, b'mod partikolari, li l-interessi moratorji marbuta mal-ammont tal-VAT li għandu jiġi rrimborsat jithallas mis-27 ta' Novembru 2007 sad-data tar-rimbors effettiv tal-intier ta' dan l-ammont.
- 22 Il-qorti tar-rinviju tqis li interpretazzjoni tad-dispożizzjonijiet rilevanti tas-Sitt Direttiva jew tad-Direttiva tal-VAT hija meħtieġa sabiex tiddeċiedi din it-talba. Fil-fehma tagħha, is-Sitt Direttiva tapplika *ratione temporis* fid-dawl tal-Artikolu 2 tal-Att dwar il-kondizzjonijiet tal-adeżjoni tar-Repubblika tal-Bulgarija u tar-Rumanija u l-aġġustamenti lit-Trattati li fuqhom hija stabbilita l-Unjoni Ewropea (ĠU 2005, L 157, p. 203), kif ukoll tal-punt 1 tal-Kapitolu 6 tal-Anness VI ta' dan l-att.

23 Għalhekk, l-Administrativen sa Sofia-grad iddeċidiet li tissospendi l-proċeduri quddiemha u li tagħmel lill-Qorti tal-Ġustizzja d-domandi preliminari segwenti:

“L-Artikolu 18(4) tas-[Sitt Direttiva] u l-ewwel paragrafu tal-Artikolu 183 tad-[Direttiva tal-VAT] għandhom jiġu interpretati fis-sens li fiċ-ċirkustanzi inkwistjoni fil-kawża prinċipali jippermettu:

- 1) li, minhabba emenda legiżlattiva introdotta bħala parti mill-ġlieda kontra l-frodi fiskali, it-terminu għar-rimbors tal-[VAT] jiġi estiż sad-data tal-adozzjoni ta' avviż rettifikattiv, peress li tkun ġiet introdotta proċedura ta' kontroll fiskali fir-rigward tal-persuna taxxabbli fi żmien 45 jum mid-data tal-preżentata tad-dikjarazzjoni fiskali, mingħajr ma jkunu dovuti interessi matul dan il-perjodu fuq is-somma li għandha tiġi rimborsata, filwaqt li jkunu sodisfatti fl-istess waqt il-kundizzjonijiet segwenti:
  - a) qabel l-emenda inkwistjoni, it-terminu ta' 45 jum previst mil-liġi għar-rimbors tat-taxxa jkun skada u l-interessi dovuti fuq is-somma jkunu bdew jiddekorru, indipendentement mill-fatt li ġiet introdotta l-proċedura għall-kontroll fiskali;
  - b) il-kontroll fiskali jikkonferma l-eżattezza tat-taxxa li għandha tiġi rimborsata kif speċifikata fid-dikjarazzjoni;
  - ċ) l-unika possibbiltà legali għall-persuna taxxabbli li tqassar it-terminu inkwistjoni hija billi ttipprovdi sigurtà permezz ta' likwidità, ta' bonds tal-gvern, jew ta' garanzija bankarja irrevokabbli u pagabbli fuq l-ewwel talba, għal perjodu determinat, ta' ammont ekwiparabbli għas-somma li għandha tiġi rimborsata.

- 2) li l-liġi tipprovdi terminu għar-rimbors tal-[VAT] ta' 45 jum mid-data tal-preżentata tad-dikjarazzjoni fiskali dwar l-imsemmija taxxa, kif ukoll il-possibbiltà li jiġi sospiż dan it-terminu, u sussegwentement li jiġi estiż billi tiġi introdotta proċedura ta' kontroll fiskali matul it-terminu inkwistjoni, meta l-perijodu ta' kalkolu ta' din it-taxxa huwa ta' xahar?
- 3) li r-rimbors tal-[VAT] isir permezz ta' avviż rettifikattiv, billi ssir tpaċija tas-somma li għandha tiġi rimborsata mad-djun relatati mal-imsemmija taxxa kif ukoll ma' taxxi oħra kkonstatati fl-istess avviż rettifikattiv u ma' kreditu tal-Istat relatat ma' perijodi ta' impożizzjoni differenti, kif ukoll mal-interessi dovuti fuq dawn is-somom, ikkalkolati b'effett mid-data tal-adozzjoni tal-avviż rettifikattiv, filwaqt li l-kontroll jikkonferma l-eżattezza tat-taxxa li għandha tiġi rimborsata kif speċifikata fid-dikjarazzjoni u filwaqt li jkunu sodisfatti fl-istess waqt il-kundizzjonijiet segwenti:
- a) matul il-proċedura ta' kontroll fiskali, ma gietx aċċettata s-sigurtà provviżorja fir-rigward tal-kreditu futur tal-Istat li jista' jiġi stabbilit matul il-proċedura sal-preżentata tad-dikjarazzjoni tat-taxxa;
- b) it-tpaċija tal-kreditu tal-Istat mhijiex prevista mil-leġiżlazzjoni nazzjonali bħala mezz ta' eżekuzzjoni obbligatorja jew bħala miżura kawtelatorja;
- ċ) il-perijodi ta' rikors jew ta' hlas, fuq bażi volontarja, tas-somom prinċipali u tal-interessi paċuti ma skadewx, peress li ġew evalwati permezz tal-istess avviż rettifikattiv, u li parti minnhom kienet diġà giet ikkontestata quddiem il-qorti.

- 4) li, filwaqt li l-kontroll ikkonferma l-eżattezza tat-taxxa li għandha tiġi rimborsata kif speċifikata fid-dikjarazzjoni fiskali, l-Istat iwettaq tpaċija mad-diversi djun fiskali kkonstatati fl-avviż rettifikattiv dwar il-perijodi preċedenti fid-data tal-preżentata tad-dikjarazzjoni fiskali inkwistjoni, kif ukoll mal-interessi fuq dawn id-djun, fid-data tal-adozzjoni tal-imsemmi avviż rettifikattiv milli fid-data tal-imsemmija dikjarazzjoni, filwaqt li l-Istat ma għandux iħallas interessi matul it-terminu legali għar-rimbors tas-somom dovuti u japplika l-interessi fuq it-taxxi paċuti bejn id-data tal-preżentata tad-dikjarazzjoni fiskali u d-data tal-adozzjoni tal-avviż rettifikattiv?”

## Fuq id-domandi preliminari

### *Osservazzjonijiet preliminari*

- <sup>24</sup> Peress li d-domandi preliminari jirrigwardaw kemm id-dispożizzjonijiet tas-Sitt Direttiva kif ukoll id-dispożizzjonijiet tad-Direttiva tal-VAT, hemm lok li jiġi osservat li l-fatti rilevanti tal-kawża prinċipali seħhew wara l-1 ta' Jannar 2007, data li fiha d-Direttiva tal-VAT daħlet fis-seħħ u ssostitwiet lis-Sitt Direttiva, kif jirriżulta mill-Artikoli 411 u 413 tad-Direttiva tal-VAT.
- <sup>25</sup> Issa, skont l-Artikolu 411(2) tad-Direttiva tal-VAT, ir-riferimenti għas-Sitt Direttiva għandhom jitqiesu li qed jirreferu għad-Direttiva tal-VAT. Għalhekk, il-fatt li l-punt 6 tal-lista msemmija fl-Artikolu 20 tal-Protokoll dwar il-kondizzjonijiet u l-arranġamenti għall-ammissjoni tar-Repubblika tal-Bulgarija u r-Rumanija fl-Unjoni Ewropea (ĠU 2005, l 157, p. 29) jirreferi għas-Sitt Direttiva ma għandux ikollu bħala konsegwenza li d-Direttiva tal-VAT ma kinitx tapplika fil-Bulgarija mill-1 ta' Jannar 2007.

- 26 Għalhekk, hija biss l-interpretazzjoni tad-dispożizzjonijiet tad-Direttiva tal-VAT, f'dan il-każ l-Artikolu 183 tagħha, li hija rilevanti għall-eżami tad-domandi preliminari li jirrigwardaw biss il-kalkolu tal-interessi moratorji fuq l-ammont ta' VAT eċċessiva mhallsa li għandu jiġi rimborsat.
- 27 Ċertament, kif jenfasizza l-Gvern Bulgaru, din id-dispożizzjoni ma tistabbilixxix, minn kliemha, la obbligu li jiġu ttrasferiti interessi fuq il-VAT eċċessiva mhallsa li għandha tiġi rimborsata u lanqas id-data li minnha dawn l-interessi huma dovuti.
- 28 Madankollu, għandu jitfakkar li, dan il-fatt waħdu ma jippermettix li jiġi konkluż li l-imsemmija dispożizzjoni għandha tiġi interpretata fis-sens li l-modalitajiet stabbiliti mill-Istati Membri sabiex jirrimborsaw il-VAT eċċessiva mhallsa ma huma sugġetti għal ebda sħarriġ mid-dritt tal-Unjoni (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tal-21 ta' Jannar 2010, Alstom Power Hydro, C-472/08, Ġabra p. I-623, punt 15).
- 29 Fil-fatt, minn naħa, għalkemm l-implementazzjoni tad-dritt għar-rimbors tal-VAT eċċessiva mhallsa stabbilit fl-Artikolu 183 tad-Direttiva tal-VAT taqa' bħala regola, taħt l-awtonomija proċedurali tal-Istati Membri, xorta jibqa' l-fatt li din l-awtonomija tidhol fil-kuntest tal-prinċipji ta' ekwivalenza u ta' effettività (ara, f'dan is-sens, is-sentenza Alstom Power Hydro, iċċitata iktar 'il fuq, punt 17). Barra minn hekk, skont ġurisprudenza stabbilita, il-prinċipju ta' protezzjoni tal-aspettattivi legittimi għandu jiġi osservat mill-Istati Membri meta jimplementaw leġiżlazzjonijiet tal-Unjoni (ara s-sentenza tal-11 ta' Lulju 2002, Marks & Spencer, C-62/00, Ġabra p. I-6325, punt 44 u l-ġurisprudenza ċċitata).
- 30 Min-naħa l-oħra, għandu jiġi eżaminat sa fejn l-Artikolu 183 tad-Direttiva tal-VAT, interpretat fid-dawl tal-kuntest u tal-prinċipji generali li jirregolaw il-qasam tal-VAT, jinkludi regoli speċifiċi li għandhom jiġu osservati mill-Istati Membri meta jimplementaw id-dritt għar-rimbors tal-VAT eċċessiva mhallsa (ara, b'analoġija, is-sentenza tat-30 ta' Settembru 2010 Strabag *et*, C-314/09, Ġabra p. I-8769, punt 34).

- 31 F'dan ir-rigward, għandu jiġi rrilevat li minn ġurisprudenza stabbilita jirriżulta li d-dritt tal-persuni taxxabli li jnaqqsu l-input fuq il-VAT li tkun diġà giet imposta fuq il-beni akkwistati jew is-servizzi rċevuti jikkostitwixxi prinċipju fundamentali tas-sistema komuni tal-VAT implementata bil-leġizlazzjoni tal-Unjoni (ara, b'mod partikolari, is-sentenzi tat-18 ta' Diċembru 1997, *Molenheide et*, C-286/94, C-340/95, C-401/95 u C-47/96, Ġabra p. I-7281, punt 47; tal-25 ta' Ottubru 2001, *Il-Kummissjoni vs L-Italja*, C-78/00, Ġabra p. I-8195, punt 28, kif ukoll tal-10 ta' Lulju 2008, *Sosnowska*, C-25/07, Ġabra p. I-5129, punt 14).
- 32 Kif sostniet ripetutament il-Qorti tal-Ġustizzja, minn dan jirriżulta li d-dritt għal tnaqqis jifforma parti integrali mill-mekkanizmu tal-VAT u, b'halo regola ġenerali, jista' jiġi limitat. B'mod partikolari, dan id-dritt għandu jiġi eżerċitat immedjatament fuq it-taxxi tal-input kollha mhallsa fuq it-tranzazzjonijiet (ara, b'mod partikolari, is-sentenzi tas-6 ta' Lulju 1995, *BP Soupergaz*, C-62/93, Ġabra p. I-1883, punt 18; tat-18 ta' Diċembru 2007, *Cedilac*, C-368/06, Ġabra p. I-12327, punt 31, kif ukoll *Sosnowska*, iċċitata iktar 'il fuq, punt 15).
- 33 Fir-rigward tal-possibbiltà, skont l-Artikolu 183 tad-Direttiva tal-VAT, li jiġi pprovdut li l-VAT eċċessiva mhallsa tiġi ddifferita għall-perijodu taxxabli segwenti jew li tiġi rrimborsata, il-Qorti tal-Ġustizzja ppreċiżat li, għalkemm l-Istati Membri ċertament igawdu minn libertà fl-iffissar tal-modalitajiet ta' rimbors tal-VAT eċċessiva mhallsa, dawn il-modalitajiet ma jistgħux jippreġudikaw il-prinċipju tan-newtralità fiskali billi jqiegħdu fuq il-persuna taxxabli, b'mod sħiħ jew parzjali, il-piż ta' din it-taxxa. B'mod partikolari, dawn il-modalitajiet għandhom jippermettu lill-persuna taxxabli tirkupra, taht kundizzjonijiet xierqa, il-kreditu kollu li jirriżulta mill-VAT eċċessiva mhallsa, li jimplika li r-imbors isir f'perijodu raġjonevoli permezz ta' hlasijiet fi flus jew b'mezzi ekwivalenti u li, f'kull każ, il-metodu ta' rimbors adottat ma għandu jinvolvi l-ebda riskju finanzjarju għall-persuna taxxabli (ara s-sentenzi ċċitati iktar 'il fuq *Il-Kummissjoni vs L-Italja*, punti 32 sa 34, u *Sosnowka*, punt 17).
- 34 Għaldaqstant, huwa fid-dawl ta' dawn il-kunsiderazzjonijiet preliminari li għandhom jiġu eżaminati d-domandi preliminari.



*Fuq l-ewwel domanda*

- 35 Permezz tal-ewwel domanda tagħha, il-qorti tar-rinviju essenzjalment tixtieq tkun taf jekk l-Artikolu 183 tad-Direttiva tal-VAT, moqri flimkien mal-prinċipju ta' protezzjoni tal-aspettattivi leġittimi, għandux jiġi interpretat fis-sens li jipprekludi leġiżlazzjoni nazzjonali li tipprovd, b'effett retroattiv, l-estensjoni tat-terminu li fih għandu jsir ir-rimbors ta' VAT eċċessiva mħallsa.
- 36 Skont il-qorti tar-rinviju, it-terminu ta' rimbors tal-VAT eċċessiva mħallsa skada, fil-kawża prinċipali, fis-26 ta' Novembru 2007. Skont il-leġiżlazzjoni nazzjonali fis-sehħ sat-18 ta' Diċembru 2007, l-interessi moratorji fuq l-ammont li kellu jiġi rrimborsat kien dovut mis-26 ta' Novembru 2007 u dan irrispettivament mill-fatt li proċedura ta' verifika fiskali kienet ġiet introdotta fit-8 ta' Novembru 2007. Madankollu, skont il-leġiżlazzjoni nazzjonali li daħlet fis-sehħ fid-19 ta' Diċembru 2007, il-konsegwenza ta' proċedura ta' verifika fiskali hija li t-terminu ta' rimbors ta' VAT eċċessiva mħallsa, u għaldaqstant il-mument li minnu l-interessi moratorji huma dovuti, jiġi estiż sal-adozzjoni ta' rapport ta' verifika, li ġie adottat, fil-kawża prezenti, biss fit-13 ta' Marzu 2008.
- 37 Fir-rigward tal-interpretazzjoni tal-leġiżlazzjoni nazzjonali, bħal dik fis-sehħ sat-18 ta' Diċembru 2007, magħmula mill-qorti tar-rinviju, li tipprovd li l-interessi moratorji kienu dovuti, fil-kawża prinċipali, mis-27 ta' Novembru 2007 minhabba li l-iskadenza tat-terminu ta' rimbors ta' VAT eċċessiva mħallsa ma kinitx affettwata minn verifika fiskali, id-direktor u l-Gvern Bulgaru jsostnu li, anki qabel ma din il-leġiżlazzjoni ġiet emendata, l-interessi moratorji kienu dovuti biss minn meta l-proċedura ta' verifika fiskali tiskadi, billi d-dekorrimment ta' dan it-terminu ta' rimbors ġie sospiż matul din il-proċedura.

- 38 Fuq dan il-punt, għalkemm hija biss il-qorti tar-rinviju li għandha tiddetermina jekk, skont il-leġizlazzjon nazzjonali fis-sehħ sat-18 ta' Diċembru 2007, interessi moratorji kienu dovuti, fil-kawża prinċipali, min-naħa l-oħra, mis-27 ta' Novembru 2007, hija l-Qorti tal-Ġustizzja li għandha tirrispondi għad-domanda preliminari, billi tibbaża ruħha fuq l-interpretazzjoni tal-leġizlazzjoni nazzjonali magħmula mill-qorti tar-rinviju, u sabiex tippovvilha l-elementi kollha ta' interpretazzjoni li jaqgħu taħt id-dritt tal-Unjoni li jistgħu jippermettulha tevalwa l-konformità ta' din il-leġizlazzjoni mal-Artikolu 183 tad-Direttiva tal-VAT u mal-prinċipju ta' protezzjoni tal-aspettattivi leġittimi (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tat-28 ta' Frar 2008, Deutsche Shell, C-293/06, Ġabra p. I-1129, punti 25 u 26, kif ukoll tal-10 ta' Settembru 2009, Plantanol, C-201/08, Ġabra p. I-8343, punt 45).
- 39 F'dan ir-rigward, għandu jiġi rrilevat li, skont ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja, huwa legalment possibbli u, bħala regola, konformi mal-prinċipju ta' protezzjoni tal-aspettattivi leġittimi li leġizlazzjoni ġdida tapplika għall-effetti futuri ta' sitwazzjonijiet mahluqa taħt il-leġizlazzjoni preċedenti (sentenza tad-29 ta' Ġunju 1999, Butterfly Music, C-60/98, Ġabra p. I-3939, punt 25 u l-ġurisprudenza ċċitata). Madankollu, il-prinċipju ta' protezzjoni tal-aspettattivi leġittimi jipprekludi li emenda fil-leġizlazzjoni nazzjonali ċċaħhad lil persuna taxxabbli b'effett retroattiv mid-dritt li miksub minn din il-persuna abbażi tal-leġizlazzjoni preċedenti (ara, f'dan is-sens, is-sentenza Marks & Spencer, iċċitata iktar 'il fuq, punt 45).
- 40 B'hekk, f'sitwazzjoni bħal dik fil-kawża prinċipali, il-prinċipju ta' protezzjoni tal-aspettattivi leġittimi jipprekludi li emenda fil-leġizlazzjoni nazzjonali ċċaħhad lil persuna taxxabbli b'effett retroattiv mid-dritt li kellha qabel l-imsemmija emenda u li abbażi tagħha hija kellha tikseb interessi moratorji fuq l-ammont tal-VAT eċċessiva mhallsa li kellu jiġi rrimborsat (ara, f'dan is-sens, is-sentenza Marks & Spencer, iċċitata iktar 'il fuq, punt 46).
- 41 Fid-dawl ta' dak li ntqal iktar 'il fuq, ir-risposta għall-ewwel domanda għandha tkun li l-Artikolu 183 tad-Direttiva tal-VAT, moqri flimkien mal-prinċipju ta' protezzjoni tal-aspettattivi leġittimi, għandu jiġi interpretat fis-sens li jipprekludi leġizlazzjoni

nazzjonali li tistabbilixxi, b'effett retroattiv, l-estensjoni tat-terminu li fih għandu jsir ir-rimbors tal-VAT eċċessiva mhallsa, sa fejn din il-leġiżlazzjoni ċċaħhad lill-persuna taxxabbli mid-dritt, li hija kellha qabel id-dhul fis-seħh tagħha, li tikseb interessi moratorji fuq l-ammont li għandu jiġi rrimborsat lilha.

*Fuq it-tieni domanda*

- 42 Permezz tat-tieni domanda tagħha, il-qorti tar-rinviju essenzjalment tixtieq tkun taf jekk l-Artikolu 183 tad-Direttiva tal-VAT, moqri flimkien mal-prinċipju ta' newtralità fiskali, għandux jiġi interpretat fis-sens li jipprekludi leġiżlazzjoni nazzjonali, bhal dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali, li ttiprovdi li t-terminu sabiex isir ir-rimbors tal-VAT eċċessiva mhallsa huwa normalment ta' 45 ġurnata, li fi tmiemhom interessi moratorji huma dovuti fuq l-ammont li għandu jiġi rrimborsat, iżda li tistabbilixxi li dan it-terminu jiġi estiz, fil-każ ta' proċedura ta' verifika fiskali, peress li l-konsegwenza ta' din l-estensjoni hija li dawn l-interessi huma dovuti biss mid-data li fiha din il-proċedura tiġi fi tmiemha.
- 43 Sabiex din id-domanda tingħata risposta, hemm lok li jitfakkru l-partikolaritajiet tal-leġiżlazzjoni nazzjonali inkwistjoni fil-kawża prinċipali.
- 44 Qabel kollox, din il-leġiżlazzjoni tistabbilixxi espressament il-hlas ta' interessi moratorji fuq il-VAT eċċessiva mhallsa li għandha tiġi rrimborsata. Għalhekk, il-Qorti tal-Ġustizzja hija msejha tiddeciedi biss fuq il-kwistjoni dwar minn liema mument dawn l-interessi huma dovuti skont l-Artikolu 183 tad-Direttiva tal-VAT, moqri flimkien mal-prinċipju ta' newtralità fiskali.

- 45 Sussegwentement, għandu jiġi kkonstatat ukoll li l-fakultà mogħtija mit-tieni paragrafu tal-Artikolu 183 tad-Direttiva tal-VAT, li jiġi rrifjutat jew iddiferit ir-rimbors meta l-VAT eċċessiva mħallsa tkun insinjifikattiva, li tapplika *a fortiori* għall-partijiet ikkonċernati, ma hijiex inkwistjoni fil-kawża prinċipali.
- 46 Fl-aħħar nett, għandu jiġi enfasizzat li l-leġiżlazzjoni nazzjonali inkwistjoni fil-kawża prinċipali tipprovdi għar-rimbors tal-VAT eċċessiva mħallsa biss sa fejn dan ma setax jiġi attribwit fuq l-ammont tat-taxxi dovut matul it-tliet perijodi taxxabbli li jsegu l-perijodu li abbażi tiegħu din il-VAT eċċessiva mħallsa tkun giet ikkonstatata, li jimplika għalhekk li din il-leġiżlazzjoni tinkludi flimkien iż-żewġ mezz ta' hlas lura tal-VAT eċċessiva mħallsa, previsti fl-ewwel paragrafu tal-Artikolu 183 tad-Direttiva tal-VAT, jiġifieri r-rimbors u d-differiment.
- 47 Fl-ewwel lok, fir-rigward ta' din l-inkluzjoni flimkien tad-differiment u tar-rimbors tal-VAT eċċessiva mħallsa, għandu jiġi osservat li la l-qorti tar-rinviju u lanqas il-partijiet li sottomettew osservazzjonijiet lill-Qorti tal-Ġustizzja ma ġustament qiegħdu inkwistjoni l-fakultà ta' Stat Membru li jstabbilixxi li dan l-eċċess jithallas lura permezz ta' differiment u sussegwentement permezz ta' rimbors. Fil-fatt, l-Artikolu 183 tad-Direttiva tal-VAT ma jstax jiġi interpretat fis-sens li r-rimbors jew id-differiment jeskludu reċiprokament lil xulxin. Inkella, Stat Membru li jkun għażel id-differiment bħala mezz ta' hlas lura tal-VAT eċċessiva mħallsa jiġi prekluz, bi kontradizzjoni mal-prinċipji mfakkra fil-punti 29 sa 33 ta' din is-sentenza, milli jirrimborsa din il-VAT eċċessiva mħallsa jekk fil-perijodu taxxabbli ta' differiment l-ammont tat-taxxa dovuta jkun insuffiċjenti sabiex jippermetti l-intaxxar tal-insemmija VAT eċċessiva mħallsa.
- 48 Fit-tieni lok, fir-rigward tad-differiment tal-VAT eċċessiva mħallsa fuq it-tliet perijodi taxxabbli li jsegu l-perijodu li abbażi tiegħu din il-VAT eċċessiva mħallsa tkun irriżultat, għandu jiġi kkonstatat li, ċertament, skont l-ewwel paragrafu tal-Artikolu 183 tad-Direttiva tal-VAT, l-Istati Membri jistgħu jiddifferixxu l-VAT eċċessiva għall-“perijodu li jmiss”.

- 49 Madankollu, minn din id-dicitura ma jistax jiġi dedott li d-differiment kif stabbilit bil-leġiżlazzjoni nazzjonali inkwistjoni fil-kawża prinċipali huwa inkonċiljabbli ma' din id-dispożizzjoni. F'dan ir-rigward, għandu jiġi kkunsidrat il-fatt, imfakkar mill-Gvern Bulgaru, li din il-leġiżlazzjoni ffixsat il-perijodu taxxabbli, li skont it-tieni u t-tielet paragrafi tal-Artikolu 252 tad-Direttiva tal-VAT jista' jvarja bejn xahar u sena, għal xahar. F'dawn iċ-ċirkustanzi, id-differiment fuq it-tliet perijodi taxxabbli li jsegwu l-perijodu li abbażi tiegħu l-VAT eċċessiva inkwistjoni tkun giet ikkonstatata ma jaffettwax waħdu l-prinċipji mfakkra fil-punti 29 sa 33 ta' din is-sentenza. Fil-fatt, dan id-differiment jimplika li l-ħlas lura li jitwettaq f'perijodu ta' tliet xhur jidhol taht il-libertajiet rikonoxxuti lill-Istati Membri sabiex jiffissaw il-modalitajiet ta' ħlas lura tal-VAT eċċessiva mħallsa.
- 50 Fit-tielet lok, għandu jiġi enfasizzat li r-rimbors tal-imsemmija VAT eċċessiva għandu jsir, skont il-leġiżlazzjoni nazzjonali inkwistjoni fil-kawża prinċipali, bħala regola ġenerali, f'terminu ta' 45 ġurnata, terminu li, minnu nnifsu huwa konformi mal-Artikolu 183 tad-Direttiva tal-VAT, u li interessi moratorji fuq l-ammont li għandu jiġi rimborsat huma dovuti malli dan it-terminu jiskadi. Madankollu, fil-każ li l-awtoritajiet fiskali jibdwew proċedura ta' verifika fiskali, dawn l-interessi huma dovuti biss mid-data li fiha din il-proċedura tiġi fi tmiemha.
- 51 Fir-rigward ta' tali leġiżlazzjoni li tistabbilixxi li l-obbligu tal-amministrazzjoni fiskali Bulgara li thallas interessi jiddependi fuq it-twettiq ta' proċedura ta' verifika fiskali, għandu jifakkar li, skont ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja, kalkolu tal-interessi dovuti magħmul mit-Teżor pubbliku u li ma jihux bħala punt ta' tluq il-ġurnata li fiha l-VAT eċċessiva kellha normalment tithallas lura skont id-Direttiva tal-VAT imur kontra, bħala regola, ir-rekwiziti tal-Artikolu 183 ta' din id-direttiva (ara, f'dan is-sens, is-sentenza *Molenheide et*, iċċitata iktar 'il fuq, punti 63 u 64).
- 52 F'dan ir-rigward, għandu jiġi enfasizzat li l-funzjonament normali tas-sistema komuni tal-VAT tipprezumi l-ġbir preċiż tat-taxxa. Fil-fatt, kull Stat Membru għandu

l-obbligu li jieħu l-mizuri leġislattivi u amministrattivi kollha li jggarantixxu l-ġbir tal-VAT kollha dovuta fuq it-territorju tiegħu u, f'dan ir-rigward, l-Istati Membri għandhom jivverifikaw id-dikjarazzjonijiet tal-persuni taxxabbli, il-kontijiet ta' dawn tal-aħħar u d-dokumenti l-oħra rilevanti kif ukoll li jikkalkolaw u li jiġbru t-taxxa dovuta (sentenza tad-29 ta' Lulju 2010, Profaktor Kulesza, Frankowski, Józwiak, Orłowski, C-188/09, Ġabra p. I-17639, punt 21).

- 53 Minn dan jirriżulta li t-terminu sabiex jitwettaq ir-rimbors tal-VAT eċċessiva mħallsa jista' bħala regola, jiġi estiż sabiex issir verifika fiskali mingħajr ma dan it-terminu estiż ikollu jitqies li ma huwiex raġonevoli bil-kundizzjoni li l-estensjoni ma tmurx lil hinn minn dak li huwa meħtieġ sabiex issir din il-proċedura ta' verifika (ara, b'analoġija, is-sentenza Sosnowska, iċċitata iktar 'il fuq, punt 27). Madankollu, sa fejn il-persuna taxxabbli ma tistax temporanjament tuża l-fondi li jikkorrispondu għall-VAT eċċessiva mħallsa, hija tbatì ekonomikament minn żvantaġġ li jista' jiġi kkompensat bil-ħlas ta' interessi, biex b'hekk tiġi ggarantita l-osservanza tal-prinċipju ta' newtralità fiskali.
- 54 Issa, peress li l-leġislazzjoni inkwistjoni fil-kawża prinċipali tiġbor flimkien id-differiment u r-rimbors bħala mezz ta' ħlas lura tal-VAT eċċessiva mħallsa, għandu jiġi eżaminat, fir-raba' lok, jekk huwiex kompatibbli mal-prinċipji mfakkra fil-punti 29 sa 33 ta' din is-sentenza l-fatt li d-data li fiha l-interessi moratorji huma dovuti titmexxa sad-data li fiha l-proċedura ta' verifika fiskali tiġi fi tmiemha, minkejja li l-VAT eċċessiva tkun diġà s-sugġett ta' differiment matul it-tliet perijodi taxxabbli li jseguw dik li fiha din il-VAT eċċessiva tkun giet ikkonstatata.
- 55 F'dan ir-rigward, għandu jiġi enfasizzat li, minn naħa, l-effett tal-applikazzjoni tal-leġislazzjoni inkwistjoni ma huwiex biss li jcaħħad lill-persuna taxxabbli matul perijodu kunsiderevoli, jiġifieri matul madwar tmien xhur, mill-fondi li jikkorrispondu għall-VAT eċċessiva mħallsa, iżda wkoll li jeskludi lill-persuna taxxabbli mid-dritt għall-interessi li normalment huma dovuti b'applikazzjoni ta' din il-leġislazzjoni.

- 56 Min-naħa l-oħra, għandu jiġi osservat li l-imsemmija leġislazzjoni tagħti lill-awtoritajiet fiskali l-fakultà li jibdew verifika fiskali fi kwalunkwe mument, saħansitra f'data viċin l-iskadenza tar-rimbors tal-VAT eċċessiva mħallsa, u b'hekk tippermetti li jittawwal b'mod kunsiderevoli t-terminu li fih isir ir-rimbors u ddewwem, fl-istess hin, id-data li fiha l-interessi moratorji jsiru dovuti fuq l-ammont li għandu jiġi rimborsat.
- 57 Għaldaqstant, il-persuna taxxabli mhux biss hija esposta għal żvantaġġi pekunjarji, iżda tinsab ukoll fl-impossibiltà li tistabbilixxi d-data li fiha hija tista' tuża fondi li jikkorrispondu għall-VAT eċċessiva mħallsa, u b'hekk dan jikkostitwixxi piż addizzjonali għall-imsemmija persuna taxxabli.
- 58 F'dawn iċ-ċirkustanzi, jirriżulta li l-modalitajiet iffissati bil-leġislazzjoni nazzjonali inkwistjoni fil-kawża prinċipali ma jippermettux, kuntrarjament għall-prinċipji mfaktra fil-punt 33 ta' din is-sentenza, li l-persuna taxxabli tirkupra, f'kundizzjonijiet xierqa, il-kreditu kollu li jirriżulta mill-VAT eċċessiva mħallsa mingħajr ma tgħaddi minn ebda riskju finanzjarju.
- 59 Madankollu, jehtieg ulterjorment li tiġi mwiegħba d-domanda tal-qorti tar-rinviju dwar l-effett, għall-finijiet tal-evalwazzjoni tal-leġislazzjoni nazzjonali inkwistjoni fil-kawża prinċipali, tal-possibiltà mogħtija lill-persuna taxxabli li tqassar it-terminu ta' rimbors billi tingħata sigurtà fi flus.
- 60 F'dan ir-rigward, għandu jifakkar li l-possibiltà li tiġi pprovduta din is-sigurtà ma jistax ikollha bħala konsegwenza li d-data li fiha l-interessi moratorji huma dovuti fuq l-ammont tal-VAT eċċessiva li għandu jiġi rimborsat tista' validament titmexxa sad-data li fiha l-proċedura ta' verifika fiskali tkun tista' ssir. Fil-fatt, hekk kif il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet fil-punt 32 tas-sentenza Sosnowka, iċċitata iktar 'il fuq, l-obbligu li tingħata din is-sigurtà sabiex tibbenefika mit-terminu normalment applikabbli għandu, fil-verità, bħala effett biss li jissostitwixxi l-ispiza finanzjarja marbuta mal-immobilizzazzjoni tal-fondi matul din il-proċedura ta' verifika u li jikkorrispondu

għall-VAT eċċessiva mħallsa ma' dik marbuta mal-immobilizzazzjoni tal-ammont tas-sigurtà.

- 61 Fid-dawl ta' dak li ntqal preċedentement, ir-risposta għat-tieni domanda għandha tkun li l-Artikolu 183 tad-Direttiva tal-VAT, moqri fid-dawl tal-prinċipju ta' newtralità fiskali, għandu jiġi interpretat fis-sens li jipprekludi leġiżlazzjoni nazzjonali li tipprovdi li t-terminu normali sabiex isir ir-rimbors tal-VAT eċċessiva mħallsa, li fl-iskadenza tiegħu interessi moratorji jkunu dovuti fuq l-ammont li għandu jiġi rimborsat, jiġi mtawwal fil-każ li tinbeda proċedura ta' verifika fiskali, peress li l-konsegwenza ta' din il-proroga hija li dawn l-interessi jkunu dovuti biss mid-data li fiha din il-proċedura tiġi fi tmiemha, minkejja l-fatt li din il-VAT eċċessiva mħallsa tkun diġà s-sugġett ta' differiment matul it-tliet perijodi taxxabli li jsewgu dak il-perijodu li abbażi tiegħu din tkun giet ikkonstatata. Min-naħa l-oħra, il-fatt li dan it-terminu normali huwa ta' 45 ġurnata ma jmurx kontra l-imsemmija dispozizzjoni.

*Fuq it-tielet u r-raba' domanda*

- 62 Fid-dawl tar-risposta mogħtija għat-tieni domanda, it-tielet u r-raba' domandi, li għandhom jiġu eżaminati flimkien, għandhom jiġu mifhuma fis-sens li dawn essenzjalment isaqsu jekk l-Artikolu 183 tad-Direttiva tal-VAT għandux jiġi interpretat fis-sens li jipprekludi li r-rimbors tal-VAT eċċessiva mħallsa għandu jsir permezz ta' tpaċija.
- 63 F'dan ir-rigward, għandu jiġi osservat li t-tpaċija twassal għal-likwidazzjoni totali jew parzjali taż-żewġ obbligi reċiproċi, li b'hekk tippermetti lill-Istat Membru jevita l-obbligu tiegħu ta' rimbors.



- 64 Skont il-ġurisprudenza mfakkra fil-punt 33 ta' din is-sentenza, l-Istati Membri jgawdu minn libertà ċerta f'dak li jirrigwarda l-modalitajiet ta' rimbors tal-VAT eċċessiva mhallsa, sa fejn ir-ribors isir f'terminu raġjonevoli permezz ta' hlasijiet fi flus jew b'mod ekwivalenti u li l-persuna taxxabli ma tgħaddi minn ebda riskju finanzjarju.
- 65 Fid-dawl ta' dawn il-prinċipji, ma hemmx raġunijiet li jipprekludu b'mod ġenerali li r-ribors tal-VAT eċċessiva mhallsa jsir permezz ta' tpaċija, peress li dan il-metodu jwassal għal likwidazzjoni immedjata tal-kreditu tal-persuna taxxabli mingħajr ma din tal-aħħar tkun esposta għal riskju finanzjarju.
- 66 Din l-analiżi tapplika wkoll fil-każ fejn il-kreditu tal-Istat Membru kkonċernat jiġi kkontestat mill-persuna taxxabli, sa fejn, kif tenfasizza l-Kummissjoni Ewropea, il-persuna taxxabli ma tiġix imċaħħda mir-rimedji ġudizzjarji effettivi sabiex issostni l-perspettiva tagħha dwar il-kreditu tal-Istat użat għall-finijiet tat-tpaċija.
- 67 Fid-dawl ta' dak li ntqal preċedentement, ir-risposta għat-tielet u għar-raba' domanda għandha tkun li l-Artikolu 183 tad-Direttiva tal-VAT għandu jiġi interpretat fis-sens li dan ma jipprekludix li r-ribors tal-VAT eċċessiva mhallsa jsir permezz ta' tpaċija.

## Fuq l-ispejjeż

- 68 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 jithallsu lura.

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

- 1) L-Artikolu 183 tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE, tat-28 ta' Novembru 2006, dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud, kif emendata bid-Direttiva tal-Kunsill 2006/138/KE, tad-19 ta' Diċembru 2006, moqri flimkien mal-prinċipju ta' protezzjoni tal-aspettattivi legittimi, għandu jiġi interpretat fis-sens li jipprekludi leġiżlazzjoni nazzjonali li tistabbilixxi, b'effett retroattiv, l-estensjoni tat-terminu li fih għandu jsir ir-rimbors tat-taxxa fuq il-valur miżjud eċċessiva mhallsa, sa fejn din il-leġiżlazzjoni ċċaħhad lill-persuna taxxabli mid-dritt, li hija kellha qabel id-dhul fis-seħh tagħha, li tikseb interessi moratorji fuq l-ammont li għandu jiġi rimborsat lilha.
  
- 2) L-Artikolu 183 tad-Direttiva 2006/112, kif emendata bid-Direttiva 2006/138, moqri fid-dawl tal-prinċipju ta' newtralità fiskali, għandu jiġi interpretat fis-sens li jipprekludi leġiżlazzjoni nazzjonali li tippovdi li t-terminu normali sabiex isir ir-rimbors tat-taxxa fuq il-valur miżjud eċċessiva mhallsa, li fl-iskadenza tiegħu interessi moratorji jkunu dovuti fuq l-ammont li għandu jiġi rimborsat, jiġi mtawwal fil-każ li tinbeda l-proċedura ta' verifika fiskali, peress li l-konsegwenza ta' din il-proroga hija li dawn l-interessi jkunu dovuti biss mid-data li fiha din il-proċedura tiġi fi tmiemha, minkejja l-fatt li din it-taxxa fuq il-valur miżjud eċċessiva mhallsa tkun diġà s-suġġett ta' differiment matul it-tliet perijodi taxxabli li jsewgu dak il-perijodu li abbażi tiegħu din tkun giet ikkonstatata. Min-naħa l-oħra, il-fatt li dan it-terminu normali huwa ta' 45 gurnata ma jmurx kontra l-imsemmija dispożizzjoni.
  
- 3) L-Artikolu 183 tad-Direttiva 2006/112, kif emendata bid-Direttiva 2006/138, għandu jiġi interpretat fis-sens li dan ma jipprekludix li r-rimbors tat-taxxa fuq il-valur miżjud eċċessiva mhallsa jsir permezz ta' tpaċija.