Ġabra tal-ġurisprudenza

SENTENZA TAL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (Ir-Raba' Awla)

tal-21 ta' Novembru 2018*

"Rinviju għal deċiżjoni preliminari – Taxxa fuq il-valur miżjud (VAT) – Direttiva 2006/112/KE – Artikolu 273 – Aġġustament tat-taxxa – Metodu ta' evalwazzjoni tat-taxxa b'induzzjoni – Dritt għal tnaqqis tal-VAT – Preżunzjoni – Prinċipji ta' newtralità fiskali u ta' proporzjonalità – Liġi nazzjonali li tibbaża l-kalkolu tal-VAT fuq id-dħul mill-bejgħ preżunt"

Fil-Kawża C-648/16,

li għandha bħala suġġett talba għal deċiżjoni preliminari skont l-Artikolu 267 TFUE, imressqa mill-Commissione tributaria provinciale di Reggio Calabria (il-Kummissjoni Fiskali Provinċjali ta' Reggio Calabria, l-Italja), permezz ta' deċiżjoni tat-3 ta' Mejju 2016, li waslet fil-Qorti tal-Ġustizzja fis-16 ta' Diċembru 2016, fil-proċedura

Fortunata Silvia Fontana

vs

Agenzia delle Entrate – Direzione provinciale di Reggio Calabria,

IL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (Ir-Raba' Awla),

komposta minn M. T. von Danwitz, President tas-Seba' Awla, li qed jaġixxi bħala President tar-Raba' Awla, K. Jürimäe, C. Lycourgos, E. Juhász (Relatur) u C. Vajda, Imħallfin,

Avukat Ġenerali: N. Wahl,

Reġistratur: V. Giacobbo-Peyronnel, Amministratur,

wara li rat il-proċedura bil-miktub u wara s-seduta tat-18 ta' Jannar 2018,

wara li kkunsidrat l-osservazzjonijiet ippreżentati:

– għall-Gvern Taljan, minn G. Palmieri, bħala aġent, assistita minn R. Guizzi, avvocato dello Stato,

– għall-Kummissjoni Ewropea, minn F. Tomat u R. Lyal, bħala aġenti,

wara li semgħet il-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali, ippreżentati fis-seduta tat-22 ta' Marzu 2018,

tagħti l-preżenti

* Lingwa tal-kawża: it-Taljan.

Sentenza

1 It-talba għal deċiżjoni preliminari tirrigwarda l-interpretazzjoni tal-Artikolu 273 tad-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, Rettifika fil-ĠU 2006, L 347, p. 60, iktar 'il quddiem id-"Direttiva dwar il-VAT").

2 Din it-talba ġiet ippreżentata fil-kuntest ta' tilwima bejn Fortunata Silvia Fontana u l-Agenzia delle Entrate – Direzione provinciale di Reggio Calabria (l-Awtorità tat-Taxxa – id-Direttorat Provinċjali ta' Reggio Calabria, l-Italja, iktar 'il quddiem l-"amministrazzjoni fiskali") dwar avviż ta' impożizzjoni dwar arretrati ta' taxxa fuq il-valur miżjud (VAT).

Il-kuntest ġuridiku

Id-dritt tal-Unjoni

3 Il-premessa 59 tad-Direttiva tal-VAT hija fformulata kif ġej:

"Stati Membri għandhom ikunu jistgħu, f'ċerti limiti u soġġetti għal ċerti kondizzjonijet, jintroduċu, jew ikomplu japplikaw, miżuri speċjali b'deroga għal din id-Direttiva biex il-ġbir tat-taxxa jiħfief jew bħala prevenzjoni kontra ċerti forom ta' evażjoni jew ta' evitar tat-taxxa."

4 L-Artikolu 2(1) ta' din id-direttiva jipprevedi li:

"It-transazzjonijiet li ġejjin għandhom ikunu soġġetti għall-VAT:

(a) il-provvista ta' merkanzija magħmula bi ħlas fit-territorju ta' Stat Membru minn persuna taxxabbli li taġixxi bħala tali;

(b) l-akkwist intra-Komunitarju ta' merkanzija magħmula bi ħlas fit-territorju ta' Stat Membru minn:
  (i) persuna taxxabbli li tkun qed taġixxi b'dan il-mod, jew minn persuna legali mhux taxxabbli, fejn il-bejjiegħ huwa persuna taxxabbli li qed jaġixxi b'dan il-mod li mhux eliġibbli għall-eżenzjoni għal intrapriżi żgħar li hemm provvediment għaliha fl-Artikoli 282 sa 292 u li m'hijiex koperta mill-Artikoli 33 u 36;
  (ii) fil-każ ta' mezzi ġodda ta' trasport, persuna taxxabbli, jew persuna legali mhux taxxabbli, li l-akkwisti l-oħra tagħha mhumiex soġġetti għall-VAT skond l-Artikolu 3(1), jew kull persuna oħra mhux taxxabbli;
  iii) fil-każ ta' prodotti li huma soġġetti għad-dazju tas-sisa, fejn id-dazju tas-sisa fuq l-akkwist intra-Komunitarju hu dovut, skond id-Direttiva 92/12/KEE, ġewwa t-territorju ta' l-Istat Membru, persuna taxxabbli, jew persuna legali mhux taxxabbli, li l-akkwisti l-oħra tagħha mhumiex soġġetti għall-VAT skond l-Artikolu 3(1);

(ċ) il-provvista ta' servizzi bi ħlas fit-territorju ta' Stat Membru minn persuna taxxabbli li taġixxi bħala tali;

(d) l-importazzjoni ta' oġġetti."

5 L-Artikolu 73 tad-Direttiva dwar il-VAT jipprovdi:

"Fir-rigward tal-provvista ta' merkanzija jew servizzi, minbarra kif imsemmi fl-Artikoli 74 sa 77, l-ammont taxxabbli għandu jinkludi dak kollu li jikkostitwixxi ħlas miksub jew li għandu jinkiseb mill-fornitur, għall-provvista, mill-konsumatur jew parti terza, inklużi s-sussidji marbuta direttament mal-prezz tal-provvista."

6 Skont l-Artikolu 242 ta' din id-direttiva:

"Kull persuna taxxabbli trid iżżomm kontijiet dettaljati biżżejjed biex il-VAT tkun tista' tkun applikata u biex l-applikazzjoni tagħha tkun ivverifikata mill-awtoritajiet tat-taxxa."

7 L-Artikolu 244 tal-imsemmija direttiva jipprevedi:

"Kull persuna taxxabbli għandha tiżgura li kopji tal-fatturi maħruġa minnha, jew mill-konsumatur tagħha jew, f'isimha u għan-nom tagħha, minn parti terza, u l-fatturi kollha li hija rċeviet, ikunu maħżuna."

8 L-Artikolu 250(1) tad-Direttiva tal-VAT jistipula:

"Kull persuna taxxabbli għandha tippreżenta denunzja tal-VAT li tistipula l-informazzjoni kollha meħtieġa biex tinħadem it-taxxa li ġiet imposta u t-tnaqqis li jrid isir inkluż, sa fejn hu meħtieġ biex tkun stabbilita l-bażi tal-valutazzjoni, il-valur totali tat-transazzjonijiet li għandhom x'jaqsmu ma' dawn it-taxxi u tnaqqis u l-valur ta' kwalunkwe transazzjonijiet eżenti."

9 Skont l-Artikolu 273 ta' din id-direttiva:

"L-Istati Membri jistgħu jimponu obbligi oħrajn li jidhrulhom meħtieġa biex jiżguraw il-ġbir korrett ta' VAT u biex ma ssirx frodi, soġġett 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.

[…]"

Id-dritt Taljan

10 L-Artikolu 39(1) tad-decreto del Presidente della Repubblica no 600 recante disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi (id-Digriet tal-President tar-Repubblika Nru 600, li jistabbilixxi dispożizzjonijiet komuni dwar l-irkupru tat-taxxi fuq id-dħul) tad-29 ta' Settembru 1973 (GURI Nru 268, tat-16 ta' Ottubru 1973), jipprovdi:

"Fil-każ ta' dħul ta' kumpannija ta' persuni fiżiċi, l-uffiċċju [tat-taxxa] għandu jagħmel l-aġġustament:

[…]

(d) jekk l-inkompletezza, il-falsità jew l-impreċiżjoni tal-elementi indikati fid-dikjarazzjoni u l-annessi tagħha tirriżulta mill-ispezzjoni tal-kontijiet jew kontrolli oħra msemmija fl-Artikolu 33 jew mill-kontroll fuq il-kompletezza, il-preċiżjoni u l-veraċità tal-kontijiet abbażi tal-fatturi u dokumenti oħra relatati mal-impriża u tad-data u l-informazzjoni miġbura mill-Uffiċċju f'konformità mal-Artikolu 32. L-eżistenza ta' attivitajiet mhux iddikjarati jew l-assenza ta' obbligi ddikjarati jistgħu jkunu dedotti abbażi ta' preżunzjonijiet sempliċi, [bil-kundizzjoni li] dawn ikunu serji, preċiżi u konsistenti."

11 Id-decreto del Presidente della Repubblica no 633, istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto (id-Digriet tal-President tar-Repubblika Nru 633, li jistabbilixxi u jirregola [t-Taxxa fuq il-Valur Miżjud]) tas-26 ta' Ottubru 1972, (GURI Nru 292, tal-11 ta' Novembru 1972), jirregola l-modalitajiet għall-irkupru tad-dikjarazzjonijiet tal-VAT għandu jsir. L-Artikolu 54 ta' dan id-digriet jipprovdi, essenzjalment, li l-veraċità tad-dikjarazzjonijiet dwar din it-taxxa tista' sseħħ reviżjoni formali

tad-dikjarazzjoni ppreżentata jew aktar, jew fuq il-bażi ta' elementi u l-informazzjoni disponibbli għall-amministrazzjoni tat-taxxa, jew fuq il-bażi ta' dawk miġbura minn din l-amministrazzjoni skont s-setgħat tagħha ta' struzzjoni.

12 L-Artikolu 62a tad-Digriet Leġiżlattiv Nru 331/93 (GURI Nru 203, tat-30 ta' Awwissu 1993), li sar il-Liġi Nru 427, tad-29 ta' Ottubru 1993 (GURI Nru 255, tad-29 ta' Ottubru 1993), jipprovdi:

"1. L-uffiċċji tad-dħul tal-Ministeru tal-Finanzi, wara li jkun sema' l-organizzazzjonijiet professjonali, kummerċjali u industrijali, għandhom ifasslu sa mhux aktar tard mill-31 ta' Diċembru 1996, fir-rigward ta' diversi setturi ekonomiċi, studji speċifiċi għas-settur sabiex tissaħħaħ l-effettività tal-azzjoni ta' rkupru u definizzjoni aktar dettaljata tal-fatturi ta' preżunzjoni msemmija fl-Artikolu 11 tad-Digriet Liġi Nru 69, tat-2 ta' Marzu 1989, mibdula, wara emendi, fil-Liġi Nru 154, tas-27 ta' April 1989, u l-emendi suċċessivi tagħha. Għal dan il-għan, huma għandhom jistabbilixxu kampjun sinifikanti ta' persuni taxxabbli li jappartjenu għall-istess setturi li jeħtieġu spezzjoni sabiex jiddefinixxi l-elementi li jikkaratterizzaw l-attività mwettqa. L-istudji settorjali huma approvati permezz ta' digrieti tal-Ministeru tal-Finanzi, li huma ppubblikati fil-Gazzetta ufficiale [della Repubblica Italiana] mhux iktar tard mill-31 ta' Diċembru 1995. Dawn jistgħu jiġu riveduti u għandhom ikunu validi għall-finijiet ta' rkupru tat-taxxa minn perijodu ta' taxxa tal-1995."

13 L-Artikolu 62e(3) tad-Digriet Leġiżlattiv Nru 331/93 huwa redatt kif ġej:

"L-istimi tat-taxxa previsti fl-Artikolu 39, l-ewwel paragrafu, il-punt (d) tad-Digriet tal-President tar-Repubblika Nru 600, tad-29 ta' Settembru 1973, u l-emendi suċċessivi tiegħu u tal-Artikolu 54 tad-Digriet tal-President tar-Repubblika Nru 633, tas-26 ta' Ottubru 1972, u l-emendi sussegwenti tiegħu, jistgħu wkoll ikunu bbażati fuq l-eżistenza ta' diverġenzi serji bejn id-dħul, ir-remunerazzjoni u ddikjarati li l-karatteristiċi u l-kundizzjonijiet ta' eżerċizzju tal-attività speċifika mwettqa, jew studji settorjali żviluppati skont l-Artikolu 62a ta' dan id-digriet, jippermettu b'mod ibbażata."

14 L-Artikolu 10 tal-Liġi Nru 146, tat-8 ta' Mejju 1998 (GURI Nru 110, supplement ordinarju fil-GURI Nru 93), jipprovdi:

"(1) L-aġġustamenti tat-taxxa bbażati fuq l-istudji settorjali previsti fl-Artikolu 62e tad-Digriet Leġiżlattiv Nru 331, tat-30 ta' Awwissu 1993, kif emendat u kkonvertit f'liġi Nru 427, tad-29 ta' Ottubru 1993, għandhom japplikaw għal kontribwenti f'konformità mal-proċeduri stabbiliti f'dan l-artikolu meta d-dħul jew ir-remunerazzjoni ddikjarati jkunu inqas mid-dħul jew r-remunerazzjoni li jistgħu jiġu ddeterminati abbażi ta' tali studji.

[…]

(3a) Għall-każijiet imsemmija fil-paragrafu 1, l-[Uffiċċju tat-Taxxa] għandu, qabel ma jikkomunika l-avviż dwar l-evalwazzjoni tat-taxxa, jistieden lill-kontribwent biex jidher quddiemu skont l-Artikolu 5 tad-Digriet Leġiżlattiv Nru 218 tad-19 ta' Ġunju 1997.

(3b) Fil-każ ta' insuffiċjenza fid-dħul iddeterminata abbażi tal-istudji settorjali, ir-raġunijiet li jiġġustifikaw l-insuffiċjenza fid-dħul li ġiet iddikjarata bħala mhux xierqa għal dawk li jirriżultaw mill-applikazzjoni ta' dawn l-istudji jistgħu jiġu ċċertifikati. Ir-raġunijiet għal inkonsistenzi bejn id-dikjarazzjoni u l-indikaturi ekonomiċi identifikati mill-istudji msemmija hawn fuq jistgħu jiġu ċċertifikati wkoll. Tali ċertifikat għandu jinħareġ, fuq talba tal-persuni taxxabbli, mill-persuni msemmija fl-Artikolu 3(3)(a) u (b) tar-Regolament stabbilit bid-Digriet tal-President tar-Repubblika Nru 322, tat-22 ta' Lulju 1998, u għandhom ikunu intitolati jibagħtu d-dikjarazzjonijiet b'mod elettroniku, minn dawk li jimmaniġġjaw il-każijiet ta' assistenza fiskali għal ċentri kkostitwiti mill-persuni msemmija fl-Artikolu 32(1)(a), (b) u (c) tad-Digriet Leġiżlattiv 241, tad-9 ta' Lulju 1997, u mill-impjegati u l-uffiċjali ta' assoċjazzjonijiet awtorizzati li jipprovdu l-assistenza teknika prevista fl-Artikolu 12(2) tad-Digriet leġiżlattiv Nru 546, tat-31 ta' Diċembru 1992.

[…]

(5) Għall-finijiet [tal-VAT], għad-dħul jew ir-remunerazzjoni ogħla, iddeterminati abbażi tal-istess studji settorjali, b'kunsiderazzjoni tal-eżistenza ta' tranżazzjonijiet mhux taxxabbli jew tranżazzjonijiet suġġetti għal arranġamenti speċjali, tiġi applikata r-rata medja li tirriżulta mill-proporzjon bejn it-taxxa fuq tranżazzjonijiet taxxabbli u d-dħul mill-bejgħ iddikjarat, in-nett tat-taxxa fuq il-provvisti ta' merkanzija deprezzabbli, u d-dħul mill-bejgħ iddikjarat.

[…]

(7) Kummissjoni ta' esperti magħżula mill-Ministru, li wkoll se tieħu inkunsiderazzjoni r-rapporti magħmula minn organizzazzjonijiet ekonomiċi professjonali u ordnijiet professjonali, għandha titwaqqaf permezz ta' digriet tal-Ministeru tal-Finanzi. Din il-kummissjoni, qabel l-approvazzjoni u l-pubblikazzjoni ta' kull studju settorjali, għandha tagħti opinjoni dwar il-kapaċità ta' dawn l-istudji biex jirrappreżentaw ir-realtà li qegħdin jirreferu għaliha. L-ebda kumpens ma huwa previst għal attività ta' konsultazzjoni tal-membri tal-kummissjoni

[…]"

Il-kawża prinċipali u d-domanda preliminari

15 Bħala persuna taxxabbli għall-VAT, F.S. Fontana kienet suġġetta għal proċedura ta' aġġustament fiskali fir-rigward tas-sena finanzjarja 2010.

16 Fl-14 ta' Mejju 2014, l-amministrazzjoni fiskali bagħtet lir-rikorrenti fil-kawża prinċipali, talba bil-għan li tiftaħ proċedura kontradittorja ta' aġġustament.

17 Fil-kuntest ta' din il-proċedura, F.S. Fontana kkontestat l-ammont ta' aġġustament fiskali li kien mistenni li jiġi nnotifikat minnha u li ġie stabbilit fuq il-bażi tal-istudju settorjali li jirrigwarda kategorija ta' esperti kontabbli u ta' konsulenti tat-taxxa.

18 Fl-24 ta' Diċembru 2014, l-amministrazzjoni fiskali nnotifikat lil Fontana b'avviż ta' tassazzjoni dwar it-taxxa fuq id-dħul tal-persuni fiżiċi, it-taxxa reġjonali fuq l-attivitajiet produttivi u l-VAT dovuta għas-sena fiskali 2010.

19 Ir-rikorrenti fil-kawża prinċipali ressqet kawża quddiem il-Commissione tributaria provinciale di Reggio Calabria (il-Kummissjoni Fiskali tal-Provinċja ta' Reggio Calabria, l-Italja) biex tikkontesta, b'mod partikolari, l-ammont ta' arretrati tal-VAT mitlub mill-amministrzzjoni tat-taxxa. B'mod partikolari, hija ssostni li l-amministrazzjoni fiskali kienet applikat b'mod żbaljat għas-sitwazzjoni tagħha l-istudju settorjali relatati ma' esperti kontabbli u konsulenti tat-taxxa, u mhux dik relatata mal-konsulenti tal-ġestjoni tar-riżorsi umani, li skont ir-rikorrenti fil-kawża prinċipali hija l-attività ewlenija tagħha. Barra minn hekk, hija sostniet li l-ammont tal-VAT li kien ġie evalwat fuq il-bażi ta' stħarriġ settorjali li ma tippermettix li tingħata immaġni koerenti tad-dħul iġġenerat mill-kumpannija fir-rigward tal-proporzjonalità u tal-koerenza.

20 Il-Commissione tributaria provinciale di Reggio Calabria (il-Kummissjoni Fiskali tal-Provinċja ta' Reggio Calabria) tindika li l-kontestazzjoni mqajma mir-rikorrenti u tal-fatt li l-amministrazzjoni fiskali kienet rabtet, b'mod żbaljat, l-attivitajiet tal-esperti kontabbli u tal-konsulenti ma hijiex fondata, peress li "[l]-argumenti tar-rikorrenti [fil-kawża prinċipali] ma għandhomx bażi fattwali inkontestabbli".

21 Madankollu, hija għandha d-dubji tagħha, b'mod partikolari fid-dawl tal-prinċipji ta' newtralità fiskali u ta' proporzjonalità f'dak li jirrigwarda l-metodu ta' evalwazzjoni tal-arretrati tal-VAT, ibbażat fuq studju settorjali.

22 F'dan ir-rigward, il-qorti tar-rinviju tenfasizza li tali metodu ta' evalwazzjoni jikkunsidra biss dħul globali, mingħajr ma tieħu inkunsiderazzjoni kull waħda mit-tranżazzjonijiet ekonomiċi mwettqa mill-persuna taxxabbli u d-dritt għal tnaqqis tal-VAT tal-input imħallsa.

23 F'dawn iċ-ċirkustanzi, il-Commissione tributaria provinciale di Siracusa (il-Kummissjoni Fiskali Provinċjali ta' Reggio Calabria) iddeċidiet li tissospendi l-proċeduri u li tirrinvija d-domanda li ġejja lill-Qorti tal-Ġustizzja għal deċiżjoni preliminari:

"L-Artikoli 113 u 114 TFUE kif ukoll id-[Direttiva tal-VAT] jostakolaw il-leġiżlazzjoni nazzjonali Taljana kkostitwita mill-Artikoli 62e(3) u 62a tad-Digriet Leġiżlattiv Nru 331/93 [ikkonvertit f'liġi] Nru 427, tad-29 ta' Ottubru 1993, sa fejn din tippermetti l-applikazzjoni tal-VAT għal dħul mill-bejgħ globali, stabbilit bl-induzzjoni, fid-dawl tal-osservanza tal-obbligi ta' tnaqqis u ta' riperkussjoni u, b'mod ġenerali, tal-prinċipju ta' newtralità u ta' trasferiment tat-taxxa?"

Fuq id-domanda preliminari

Fuq l-ammissibbiltà

24 Il-Gvern Taljan iqis li d-domanda magħmula hija ipotetika, sa fejn il-kontestazzjoni tar-rikorrenti fil-kawża prinċipali, li tiffoka fuq il-klassifikazzjoni żbaljata applikata għall-attività professjonali tagħha fil-kuntest ta' studji settorjali, ġiet miċħuda mill-qorti tar-rinviju, li kienet diġà *de facto* eskludiet l-argument li l-istudju settorjali inkwistjoni fil-kawża prinċipali ma jirrappreżentax ir-realtà ta' din l-attività ekonomika.

25 F'dan ir-rigward, għandu jitfakkar li d-domandi jirrigwardaw id-dritt tal-Unjoni jibbenefika minn preżunzjoni ta' rilevanza. Ir-rifjut tal-Qorti tal-Ġustizzja li tagħti deċiżjoni dwar domanda preliminari magħmula minn qorti nazzjonali huwa possibbli biss meta jkun jidher b'mod manifest li l-interpretazzjoni mitluba tad-dritt tal-Unjoni ma għandha l-ebda relazzjoni mar-realtà jew mas-suġġett tal-kawża prinċipali, meta l-problema tkun ta' natura ipotetika jew meta l-Qorti tal-Ġustizzja ma jkollhiex disponibbli l-informazzjoni fattwali u legali neċessarja sabiex tirrispondi b'mod utli għad-domandi li jkunu sarulha (is-sentenza tas-26 ta' Ottubru 2017, BB construct, C-534/16, EU:C:2017:820, punt 16 u l-ġurisprudenza ċċitata).

26 F'dan il-każ, ir-rikorrenti fil-kawża prinċipali kkontestat ir-riżultati tal-istudju settorjali, minħabba li dawn ma kinux jirriflettu r-realtà tal-attività ekonomika tagħha. Dan wassal lill-qorti tar-rinviju sabiex tistaqsi fuq il-punt dwar jekk il-metodu ta' evalwazzjoni, ibbażat fuq l-istudju settorjali, li huwa bbażat fuq dħul mill-bejgħ globali, mingħajr ma tieħu inkunsiderazzjoni kull waħda mit-tranżazzjonijiet ekonomiċi mwettqa mill-persuna taxxabbli, huwiex konformi mat-Trattat FUE, id-Direttiva tal-VAT kif ukoll il-prinċipji ta' newtralità fiskali u ta' proporzjonalità.

27 Konsegwentement, id-domanda magħmula mill-qorti tar-rinviju ma tidhirx li ma għandha l-ebda rabta mar-realtà jew mas-suġġett tat-tilwima fil-kawża prinċipali, għandha tiġi ddikjarata bħala ammissibbli.

Fuq il-mertu

28 Preliminarjament, għandu jiġi osservat li l-Artikoli 113 u 114 TFUE, li għalihom tirreferi l-qorti tar-rinviju fid-domanda magħmula, ma humiex rilevanti f'dan il-każ, sa fejn dawk l-artikoli jirrigwardaw il-modalitajiet istituzzjonali għall-adozzjoni ta' miżuri ta' approssimazzjoni tal-liġijiet tal-Istati Membri fi ħdan l-Unjoni Ewropea.

29 Fid-dawl ta' din l-osservazzjoni, hemm lok li jiġi kkunsidrat li, permezz tad-domanda tagħha, il-qorti tar-rinviju tistaqsi, essenzjalment, jekk id-Direttiva tal-VAT kif ukoll il-prinċipji ta' newtralità fiskali u ta' proporzjonalità għandhomx jiġu interpretati fis-sens li dawn jipprekludu leġiżlazzjoni nazzjonali, bħal dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali, li tippermetti lill-awtoritajiet fiskali li jużaw metodu induttiv ibbażat fuq studji settorjali approvati permezz tad-Digriet Ministerjali sabiex jiġi ddeterminat l-ammont tad-dħul mill-bejgħ magħmul minn persuna taxxabbli u, konsegwentement, sabiex isir aġġustament fiskali li jimponi l-ħlas ta' ammont addizzjonali ta' VAT.

30 F'dan ir-rigward, għandu jiġi enfasizzat li, skont ir-regola ġenerali msemmija fl-Artikolu 73 tad-Direttiva tal-VAT, l-ammont taxxabbli fir-rigward tal-provvista ta' beni jew tal-provvista ta' servizz, magħmula bi ħlas, huwa kkostitwit mill-korrispettiv li fir-realtà tirċievi l-persuna taxxabbli f'dan ir-rigward (is-sentenza tas-7 ta' Novembru 2013, Tulică u Plavoşin, C-249/12 u C-250/12, EU:C:2013:722, punt 33, kif ukoll il-ġurisprudenza ċċitata).

31 Sabiex tippermetti l-applikazzjoni tal-VAT u l-istħarriġ tagħha mill-amministrazzjoni fiskali, l-Artikoli 242 u 244 kif ukoll l-Artikolu 250(1) tad-Direttiva tal-VAT jimponu fuq persuni taxxabbli responsabbli għall-ħlas ta' din it-taxxa li jżommu reġistri xierqa, jaħżnu kopja tal-fatturi kollha li jkunu ħarġu, kif ukoll il-fatturi kollha li jkunu ħallsu u, fl-aħħar nett, li jissottomettu dikjarazzjoni tat-taxxa li tinkludi l-informazzjoni kollha neċessarja sabiex jiġi kkonstatat l-ammont ta' VAT dovut.

32 Sabiex jiġi żgurat il-ġbir korrett tal-VAT u sabiex tiġi evitata l-evażjoni, l-ewwel paragrafu tal-Artikolu 273 tad-Direttiva tal-VAT jippermetti lill-Istati Membri jipprevedu obbligi oħra minbarra dawk previsti f'din id-direttiva, li jqisu li huma neċessarji għal dawn l-għanijiet, bla ħsara għall-osservanza tar-rekwiżit tal-ugwaljanza fit-trattament ta' tranżazzjonijiet nazzjonali u tranżazzjonijiet li jsiru bejn l-Istati Membri minn persuni taxxabbli, sakemm dawn l-obbligi ma jkunux jagħtu lok għal formalitajiet marbuta mat-tranżitu ta' fruntiera, fil-kummerċ bejn Stati Membri. Barra minn hekk, skont il-premessa 59 tad-Direttiva tal-VAT din għandha l-għan li tawtorizza lill-Istati Membri sabiex, f'ċerti limiti u kundizzjonijiet, sabiex jieħdu miżuri speċjali għal deroga mid-dispożizzjonijiet ta' dik id-direttiva sabiex jissemplifikaw il-proċedura tal-ġbir tal-VAT u l-prevenzjoni ta' ċerti forom ta' evażjoni jew ta' evitar tat-taxxa.

33 Il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li mill-ewwel paragrafu tal-Artikolu 273 kif ukoll mill-Artikolu 2, mill-Artikolu 250(1) tad-Direttiva 2006/112 u mill-Artikolu 4(3) TUE, jirriżulta li l-Istati Membri għandhom l-obbligu li jieħdu l-miżuri leġiżlattivi u amministrattivi kollha xierqa biex jiżguraw il-ġbir tal-VAT kollha dovuta fit-territorju tagħhom u biex jipprevjenu l-evażjoni (is-sentenzi tal-5 ta' Ottubru 2016, Maya Marinova, C-576/15, EU:C:2016:740, punt 41 u l-ġurisprudenza ċċitata, kif ukoll tal-20 ta' Marzu 2018, Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, punt 18).

34 F'dan ir-rigward, għandu jiġi enfasizzat li l-assenza ta' dikjarazzjoni minn persuna taxxabbli tad-dħul mill-bejgħ kollu ma għandux jostakola l-ġbir tal-VAT u li huma l-istituzzjonijiet nazzjonali kompetenti li għandhom jistabbilixxu s-sitwazzjoni li kien ikun hemm fin-nuqqas ta' dan l-aġir tal-persuna taxxabbli (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tal-5 ta' Ottubru 2016, Maya Marinova, C-576/15, EU:C:2016:740, punt 42).

35 Barra minn hekk, lil hinn mil-limiti li jistabbilixxu, id-dispożizzjonijiet tal-Artikolu 273 tad-Direttiva tal-VAT la jispeċifikaw il-kundizzjonijiet u lanqas l-obbligi li l-Istati Membri jistgħu jipprevedu u li, għaldaqstant, jikkonferixxu lil dawn l-Istati Membri marġni ta' diskrezzjoni fir-rigward tal-mezzi intiżi sabiex jintlaħqu l-għanijiet li jiġi ggarantit il-ġbir tal-VAT u l-ġlieda kontra l-evażjoni. Madankollu, huma marbuta li jeżerċitaw il-kompetenza tagħhom filwaqt li jirrispettaw id-dritt tal-Unjoni u l-prinċipji ġenerali tagħha, u, b'mod partikolari, fir-rispett tal-prinċipju ta' proporzjonalità u tal-prinċipju ta' newtralità fiskali (ara, f'dan is-sens, b'mod partikolari, is-sentenzi tal-5 ta' Ottubru 2016, Maya Marinova, C-576/15, EU:C:2016:740, punti 43 u 44 kif ukoll il-ġurisprudenza ċċitata, u tas-17 ta' Mejju 2018, Vámos, C-566/16, EU:C:2018:321, punt 41).

36 Għalhekk, l-Artikolu 273 tad-Direttiva tal-VAT ma jipprekludix, bħala prinċipju, leġiżlazzjoni nazzjonali, bħal dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali, li tiddetermina l-ammont ta' VAT dovuta minn persuna taxxabbli, fuq il-bażi tad-dħul mill-bejgħ globali, kif evalwat b'mod induttiv abbażi ta' studji settorjali approvati permezz tad-Digriet Ministerjali, sabiex jiġi żgurat il-ġbir korrett tal-VAT u sabiex tiġi evitata l-evażjoni tat-taxxa.

37 Madankollu, din il-leġiżlazzjoni nazzjonali u l-applikazzjoni tagħha, ma jistgħux ikunu konformi mad-dritt tal-Unjoni biss jekk ikunu konformi mal-prinċipji ta' newtralità fiskali u ta' proporzjonalità (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tal-5 ta' Ottubru 2016, Maya Marinova, C-576/15, EU:C:2016:740, punt 44).

38 Hija l-qorti tar-rinviju li għandha tevalwa, il-kompatibbiltà tal-miżuri nazzjonali inkwistjoni fil-kawża prinċipali, mar-rekwiżiti indikati fil-punt preċedenti. Madankollu, il-Qorti tal-Ġustizzja tista' tipprovdiha bi gwida sabiex tgħinha tirriżolvi t-tilwima mressqa quddiemha (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tal-5 ta' Ottubru 2016, Maya Marinova, C-576/15, EU:C:2016:740, punt 46).

39 F'dak li jirrigwarda l-prinċipju ta' newtralità fiskali, skont il-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja, id-dritt tal-persuni taxxabbli li jnaqqsu, mill-VAT li dovuta minnhom, il-VAT dovuta jew imħallsa għall-merkanzija akkwistata jew għas-servizzi rċevuti minnhom fi stadju preċedenti jikkostitwixxi prinċipju fundamentali tas-sistema komuni tal-VAT. Is-sistema tat-tnaqqis hija intiża li teħles kompletament lill-imprenditur mill-piż tal-VAT dovuta jew imħallsa fil-kuntest tal-attivitajiet ekonomiċi kollha tiegħu, bil-kundizzjoni li l-imsemmija attivitajiet bħala prinċipju, jkunu huma stess suġġetti għall-VAT (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tad-9 ta' Lulju 2015, Salomie u Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, punti 56 u 57, kif ukoll il-ġurisprudenza ċċitata).

40 Kif il-Qorti tal-Ġustizzja enfasizzat ripetutament, id-dritt għal tnaqqis jagħmel parti integrali mill-mekkaniżmu tal-VAT u, bħala prinċipju, ma jistax jiġi llimitat (is-sentenza tas-26 ta' April 2018, Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, punt 33 u l-ġurisprudenza ċċitata).

41 Mill-applikazzjoni tal-prinċipju ta' newtralità fiskali jirriżulta li, meta l-amministrazzjoni fiskali tikkunsidra li tibgħat avviż ta' stima addizzjonali għall-VAT, li l-ammont tiegħu jirriżulta minn dħul mill-bejgħ addizzjonali globali, stabbilit permezz tal-metodu induttiv, il-persuna taxxabbli għandha dritt għal tnaqqis tal-VAT tal-input imħallsa, fil-kundizzjonijiet previsti fit-Titolu X tad-Direttiva tal-VAT.

42 Fir-rigward tal-prinċipju ta' proporzjonalità, dan il-prinċipju ma jipprekludix leġiżlazzjoni nazzjonali li tipprevedi li huma biss differenzi kbar bejn l-ammont tad-dħul mill-bejgħ iddikjarat mill-persuna taxxabbli u dak iddeterminat permezz tal-metodu induttiv, billi jittieħed inkunsiderazzjoni d-dħul mill-bejgħ imwettaq minn persuni li jeżerċitaw l-istess attività taxxabbli, huma jistgħu jiskattaw il-proċedura li twassal għall-irkupru. L-istudji settorjali użati sabiex jiġi stabbilit dan id-dħul mill-bejgħ b'induzzjoni għandhom ikunu preċiżi, affidabbli u aġġornati. Tali diverġenza tista' biss twassal għal preżunzjoni konfutabbli, li tista' tiġi kkonfutata mill-persuna taxxabbli, fuq il-bażi ta' provi kuntrarji.

43 F'dan il-kuntest, għandu jiġi rrilevat li, matul il-proċedura ta' rkupru tat-taxxa, id-drittijiet tad-difiża tal-persuna taxxabbli, għandhom jiġu ggarantiti li jimplika, b'mod partikolari, li qabel ma tadotta miżura li tikkawża preġudizzju lill-persuna taxxabbli, din tkun tqiegħdet f'pożizzjoni li tesprimi b'mod utli l-opinjoni tagħha dwar il-provi li fuqhom l-awtoritajiet bi ħsiebhom jibbażaw id-deċiżjoni tagħhom (is-sentenza tat-3 ta' Lulju 2014, Kamino International Logistics u Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 u C-130/13, EU:C:2014:2041, punt 30).

44 B'hekk, il-persuna taxxabbli għandha, minn naħa, il-possibbiltà li tikkontesta kemm l-eżattezza tal-analiżi settorjali u/jew ir-rilevanza ta' dan l-istudju għall-finijiet tal-evalwazzjoni tas-sitwazzjoni speċifika. Min-naħa l-oħra, il-persuna taxxabbli għandha tkun f'pożizzjoni li tispjega ċ-ċirkustanzi li għalihom il-bejgħ iddikjarat, filwaqt li huwa inqas mid-dħul mill-bejgħ iddeterminat bl-użu tal-metodu

induttiv, jikkorrispondi għar-realtà tan-negozju tagħha matul il-perijodu kkonċernat. Sa fejn l-applikazzjoni ta' stħarriġ settorjali jimplika għall-imsemmija persuna taxxabbli li jkollha tipprova, fejn xieraq, fatti negattivi, il-prinċipju ta' proporzjonalità jirrikjedi li l-livell ta' prova meħtieġ ma jkunx għoli żżejjed.

45 F'dawn iċ-ċirkustanzi, għandu jiġi kkonstatat li l-mekkaniżmu inkwistjoni fil-kawża prinċipali, mit-tfassil tiegħu, mill-istruttura tiegħu u d-dispożizzjonijiet speċifiċi li jirregolawh, ma jidhirx li jikser il-prinċipju ta' proporzjonalità, fatt li madankollu għandu jiġi vverifikat mill-qorti tar-rinviju.

46 Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet kollha preċedenti, ir-risposta għad-domanda magħmula għandha tkun li d-Direttiva tal-VAT kif ukoll il-prinċipji ta' newtralità fiskali u ta' proporzjonalità għandhom jiġu interpretati fis-sens li dawn ma jipprekludux leġiżlazzjoni nazzjonali, bħal dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali, li tawtorizza lill-awtoritajiet fiskali fil-każ ta' diskrepanzi serji bejn l-irċevuti dikjarati u l-irċevuti stmati abbażi ta' studji settorjali, li jirrikorru għal metodu induttiv bbażat fuq dawn l-istudji settorjali, sabiex jiġi ddeterminat l-ammont tad-dħul mill-bejgħ magħmul minn persuna taxxabbli u, konsegwentement, għal aġġustament fiskali li jimponi l-ħlas ta' ammont addizzjonali ta' VAT, bil-kundizzjoni li din il-leġiżlazzjoni u l-applikazzjoni tagħha jippermettu lill-persuna taxxabbli, skont il-prinċipji tan-newtralità fiskali u l-proporzjonalità kif ukoll id-drittijiet tad-difiża, li tikkontesta r-riżultati miksuba b'dak il-metodu, fuq il-bażi tal-assjem tal-provi kuntrarji disponibbli għaliha, u li teżerċita d-dritt tagħha ta' tnaqqis skont id-dispożizzjonijiet taħt it-Titolu X tad-Direttiva tal-VAT, fatt li għandu jiġi vverifikat mill-qorti tar-rinviju.

Fuq l-ispejjeż

47 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 (Ir-Raba' Awla) taqta' u tiddeċiedi:

Id-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE tat-28 ta' Novembru 2006 dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud, kif ukoll il-prinċipji ta' newtralità fiskali u ta' proporzjonalità għandhom jiġu interpretati fis-sens li dawn ma jipprekludux leġiżlazzjoni nazzjonali, bħal dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali, li tawtorizza lill-awtorità fiskali fil-każ ta' diskrepanzi serji bejn l-irċevuti dikjarati u l-irċevuti stmati abbażi ta' studji settorjali, li jirrikorru għal metodu induttiv bbażat fuq dawn l-istudji settorjali, sabiex jiġi ddeterminat l-ammont tad-dħul mill-bejgħ magħmul minn persuna taxxabbli u, konsegwentement, għal aġġustament fiskali li jimponi l-ħlas ta' ammont addizzjonali ta' Taxxa fuq il-Valur Miżjud, bil-kundizzjoni li din il-leġiżlazzjoni u l-applikazzjoni tagħha jippermettu lill-persuna taxxabbli, skont il-prinċipji tan-newtralità fiskali u l-proporzjonalità kif ukoll id-drittijiet tad-difiża, li tikkontesta r-riżultati miksuba b'dak il-metodu, fuq il-bażi tal-assjem tal-provi kuntrarji disponibbli għaliha, u li teżerċita d-dritt tagħha ta' tnaqqis skont id-dispożizzjonijiet taħt it-Titolu X tad-Direttiva 2006/112, fatt li għandu jiġi vverifikat mill-qorti tar-rinviju.

Firem